

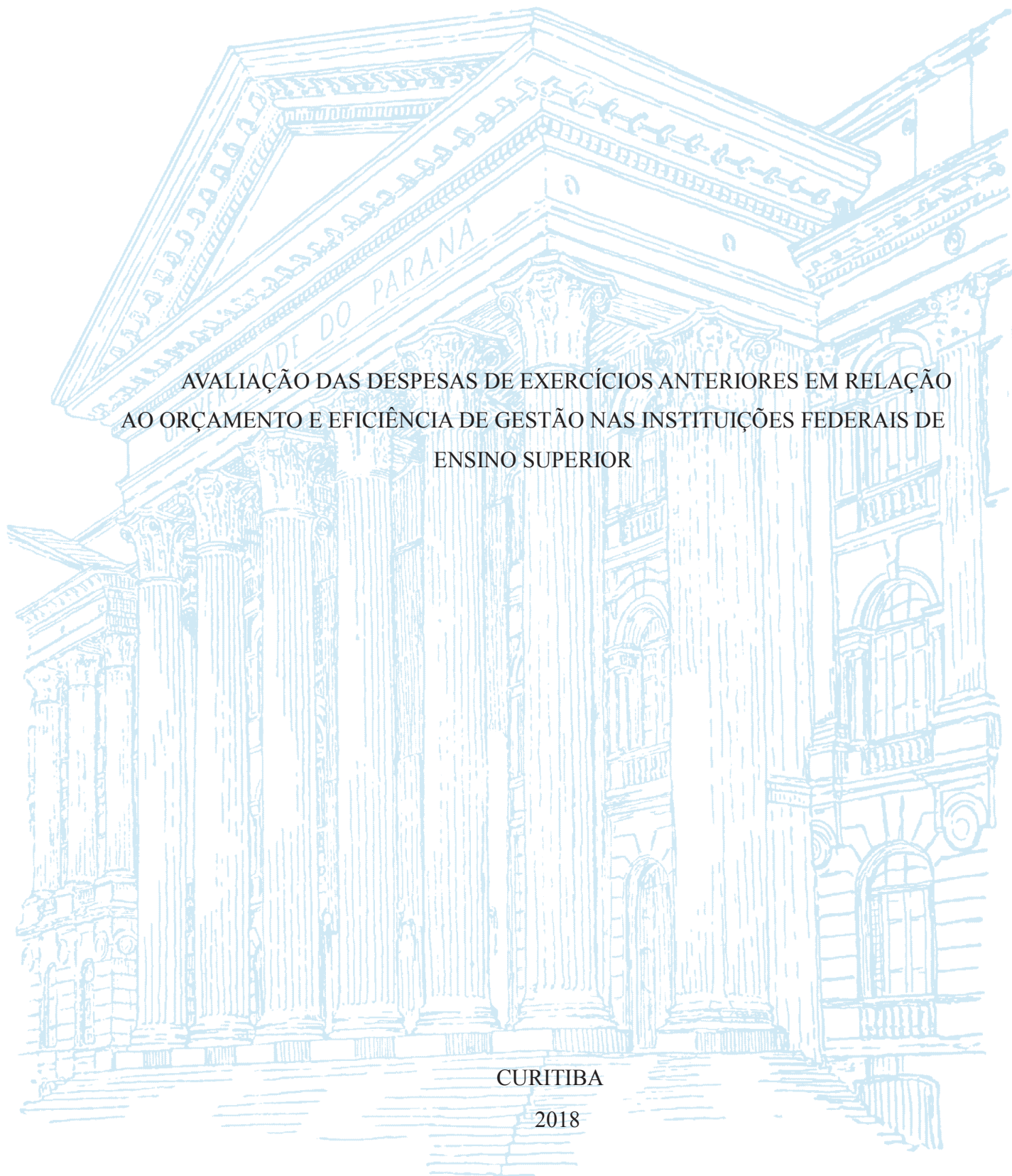
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SAULO SILVA LIMA FILHO

AVALIAÇÃO DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES EM RELAÇÃO
AO ORÇAMENTO E EFICIÊNCIA DE GESTÃO NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO SUPERIOR

CURITIBA

2018



SAULO SILVA LIMA FILHO

AVALIAÇÃO DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES EM RELAÇÃO
AO ORÇAMENTO E EFICIÊNCIA DE GESTÃO NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO SUPERIOR

Dissertação apresentada ao Programa e Pós-Graduação
em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná,
como requisito parcial para a obtenção do título de
mestre em contabilidade

Linha de Pesquisa: Contabilidade Financeira e Finanças

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2018

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
APLICADAS – SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)
Bibliotecário: Eduardo Silveira – CRB 9/1921

Lima Filho, Saulo Silva

Avaliação das despesas de exercícios anteriores em relação ao orçamento e eficiência de gestão nas instituições federais de ensino superior / Saulo Silva Lima Filho .- 2018.

129 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Orientador: Blênio Cezar Severo Peixe

Defesa: Curitiba, 2018.

1. Contabilidade Pública. 2. Despesas. 3. Orçamento Público. I. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. II. Peixe, Blênio Cezar Severo. III. Título.

CDD 657.61

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **SAULO SILVA LIMA FILHO**, intitulada: **AValiação DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES EM RELAÇÃO AO ORÇAMENTO E EFICIÊNCIA DE GESTÃO NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR**, após terem inquirido o aluno e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua aprovação no rito de defesa.

A outorga do título de Mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

Curitiba, 18 de Dezembro de 2018.


BLÊNIO CEZAR SEVERO PEIXE
Presidente da Banca Examinadora


MARCOS WAGNER DA FONSECA
Avaliador Interno (UFPR)


EGON WALTER WILDAUER
Avaliador Externo (UFPR)


CICERO APARECIDO BEXERRA
Avaliador Interno (UFPR)

AGRADECIMENTOS

Durante esses últimos dois anos percebi o quanto o tempo pode ser irônico e até mesmo sarcástico. Ele sabe que a vida nos obriga a desenhar algum caminho e exige que escolhas sejam feitas, sempre abrindo mão de algo.

Nesse período tive que me dedicar ao início de uma nova fase, dar novos passos acadêmicos, absorver o que fosse possível de tantas experiências que me eram colocadas à frente. Todavia, renunciei de parte do meu tempo livre, especialmente com minha família, a eles o meu primeiro agradecimento.

Fernanda, diversas vezes te deixei sozinha, tive que dividir sua companhia com o trabalho e o *notebook*, te sobrecarreguei com os afazeres domésticos e no cuidado com a Maria, por isso, reconheço teu esforço e agradeço imensamente o teu apoio, divido contigo esta conquista.

Maria Clara, a razão de tudo que faço, você ainda não entende por que o papai abre mão de ficar contigo no tapete da sala, para ter que trabalhar e estudar. Embora piegas, acredito que colhemos aquilo que plantamos, por isso te agradeço por me inspirar a dar sempre o meu melhor.

Ao meu pai, minha mãe e minha irmã, que sempre estiveram do meu lado e sempre me deram apoio em todas as empreitadas que decidi enfrentar, agradeço por todo amor e carinho que sempre dispuseram, espero que se orgulhem.

Ao Professor Dr. Blênio Cezar Severo Peixe, que soube utilizar o papel de tutor e orientador com maestria, me acolhendo e direcionando minhas ações para que pudesse chegar até aqui, muito obrigado

Aos Professores do PPGCONT, programa que me aceitou e que me mostrou uma nova forma de questionar as coisas, ainda tenho muito a aprender, mas tenho certeza que recebi valiosos ensinamentos neste começo.

A Camila C.M. Pazoti e ao Professor Dr. Cicero Aparecido Bezerra, pela atenção e toda disposição que sempre tiveram em me atender e me ajudar no que fosse necessário, o trabalho de vocês foi muito importante pra mim.

Aos Professores, Dr. Marcos Wagner da Fonseca e Dr. Egon Walter Wildauer, pela disposição que tiveram durante a avaliação deste trabalho nas bancas de qualificação e defesa, suas contribuições foram valiosas.

A UFPR, local em que passo a maior parte do meu tempo, trabalhando e estudando. Instituição que leva a sério a missão de ensinar e transformar a sociedade. Agradeço pelas oportunidades que tem aberto para mim.

Haja hoje para tanto ontem
Paulo Leminski

RESUMO

O processo de planejamento e consequente execução do orçamento público considera o respeito inerente ao equilíbrio orçamentário e financeiro. O qual possui seu cerne na adequação entre o ingresso de recursos aos cofres públicos e o seu posterior dispêndio, dentro do mesmo exercício. Entretanto, existem fatores que causam um descompasso nessa relação, como no caso das Despesas de Exercícios Anteriores, cujo fato gerador ocorreu em outro ano, mas que acaba por ser pago as custas do exercício corrente, podendo comprometer a executabilidade do orçamento, frente às políticas públicas pleiteadas. Nesse contexto, a pesquisa em tela busca, avaliar a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior. Para tanto, lança-se mão de conceitos ligados ao orçamento público, como vetor fundamental na consecução das atividades do âmbito público; bem como quanto a eficiência na gestão, intimamente ligada à Nova Administração Pública, arrolada como um princípio norteador da administração pública por meio da Emenda Constitucional 19/1998, trazendo consigo uma nova forma de gerir as instituições públicas, com foco no resultado e atendimento à sociedade. Para condução da pesquisa, as Instituições Federais de Ensino Superior foram consideradas como população do estudo, de maneira que as universidades, em virtude de suas características assemelhadas, determinaram a amostra utilizada. Em posse dos dados relativos a 56 universidades, buscou-se mensurar os escores de eficiência mediante a Análise Envoltória de Dados (DEA), os quais, juntamente as variáveis relativas a Lei Orçamentária Anual, o Crédito Disponível, as Despesas Liquidadas e ao Saldo entre Receitas e Despesas, foram analisados por meio de uma Regressão Linear Múltipla com Dados em Pannel. Os resultados assinalam que é possível explicar o comportamento encontrado na variância das Despesa de Exercícios Anteriores por intermédio das variáveis independentes supracitadas. A partir disso, espera-se fomentar o debate acerca da responsabilidade na gestão de recursos públicos, além de demonstrar como a ausência de equilíbrio pode obstruir o planejamento e a execução de políticas públicas.

Palavras-chave: Equilíbrio Orçamentário e Financeiro; Orçamento Público; Nova Administração Pública; Eficiência Pública; Despesas de Exercícios Anteriores

ABSTRACT

The planning process and the consequent execution of the public budget consider the inherent respect to the budgetary and financial equilibrium. Which has its core in the adequacy between the inflow of resources to the public coffers and their subsequent expenditure, within the same fiscal year. However, there are factors that cause a mismatch in this relationship, as in the case of Expenses from Previous Years, whose event that occurred in another year, but which ends up being paid at the expense of the current year, which could compromise the executability of the budget, hoped. In this context, the screen survey seeks to evaluate the relationship between the Expenditures of Previous Years and the variables associated with the budget and the efficiency of management in the Federal Institutions of Higher Education. To do so, concepts related to the public budget are used, as a fundamental vector in the achievement of the activities of the public sphere; as well as the efficiency in management, closely linked to the New Public Administration, listed as a guiding principle of public administration through Constitutional Amendment 19/1998, bringing with it a new way of managing public institutions, focusing on results and attendance to society. In order to conduct the research, the Federal Institutions of Higher Education were considered as population of the study, so that the universities, by virtue of their similar characteristics, determined the sample used. With data from 56 universities, it was sought to measure efficiency scores using the Data Envelopment Analysis (DEA), which, together with the variables related to the Annual Budget Law, the Available Credit, the Expenditures and the Balance between Revenues and Expenses, were analyzed through a Multiple Linear Regression with Panel Data. The results indicate that it is possible to explain the behavior found in the variance of the Expenditure of Previous Exercises through the independent variables mentioned above. From this, it is hoped to foment the debate about the responsibility in the management of public resources, besides to demonstrate how the lack of balance can obstruct the planning and the execution of public policies.

Keywords: Budget and Financial Balance; Public budget; New Public Administration; Public Efficiency; Expenses of Previous Years

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Tramitação do Projeto de Orçamento.....	44
Figura 2: Delineamento da Pesquisa.....	58
Figura 3: Estrutura e Relacionamento entre as Variáveis	61
Figura 4: Funcionamento da Metodologia DEA	72

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução das Despesas de Exercícios Anteriores	17
Gráfico 2: Universidades da Amostra por Região	60
Gráfico 3: BoxPlot das Variáveis	83
Gráfico 4: Eficiência entre os Modelos	87
Gráfico 5: Fronteiras de Eficiência	89
Gráfico 6: Histograma dos Resíduos	95
Gráfico 7: Autocorrelação dos Resíduos	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação Qualitativa da Despesa Pública	49
Quadro 2: Classificação Quantitativa da Despesa Pública	49
Quadro 3: Apontamentos dos Tribunais de Contas.....	54
Quadro 4: Amostra da Pesquisa.....	60
Quadro 5: Estrutura das Variáveis	63
Quadro 6: Itens de Informação e Contas Contábeis	65
Quadro 7: Estudos que utilizaram variáveis similares na DEA.....	67
Quadro 8: Estudos que utilizaram técnicas de análise similares	69
Quadro 9: Estudos que Discutem Variáveis Orçamentárias	70
Quadro 10: Procedimentos de Análise.....	71
Quadro 11: Eficiência de Gestão nas Universidades	88
Quadro 12: Normalidade Multivariada.....	91
Quadro 13: Aderência dos Coeficientes	92

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Dados Estruturados para Painel	78
Tabela 2: Estatísticas Descritivas: Despesas de Exercícios Anteriores	79
Tabela 3: Estatísticas Descritivas: Variáveis Orçamentárias	81
Tabela 4: Estatísticas Descritivas: Variáveis de Gestão	83
Tabela 5: Normalidade Univariada	84
Tabela 6: Matriz de Correlação	85
Tabela 7: Testes de Correlação	85
Tabela 8: Estimação pelo modelo POLS	92
Tabela 9: Teste de Regressão	93
Tabela 10: Descritivas dos Resíduos	95
Tabela 11: Fatores de Inflação da Variância	97

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CPC	Conceito Preliminar de Curso
IES	Instituições de Ensino Superior
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IGC	Índice Geral de Cursos
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MOD	Manual do Ordenador de Despesas
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NAP	Nova Administração Pública
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i>
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual
RPNP	Restos a Pagar Não Processados
RPP	Restos a Pagar Processados
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UGE	Unidade Gestora Executora
UO	Unidade Orçamentária

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Objetivo Geral.....	18
1.2 Objetivos Específicos:	18
1.3 Contribuições e justificativas	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 CARACTERIZAÇÃO DA NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	22
2.1.1 Origem da Nova Administração Pública.....	22
2.1.2 Conceito da Nova Administração Pública	24
2.1.3 Desempenho na Nova Administração Pública	26
2.1.4 Eficiência na Nova Administração Pública.....	27
2.2 <i>ACCOUNTABILITY</i> NO SETOR PÚBLICO.....	29
2.2.1 Conceito de <i>Accountability</i> Aplicada ao Setor Público.....	30
2.2.2 <i>Accountability</i> e o Regime Democrático.....	31
2.2.3 <i>Accountability</i> frente a Administração de Recursos Públicos.....	32
2.2.4 <i>Accountability</i> para os Órgãos de Controle.....	33
2.2.5 <i>Accountability</i> e a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	35
2.3 EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO NO SETOR PÚBLICO	36
2.3.1 Princípios orçamentários.....	37
2.3.2 Princípio Orçamentário da Anualidade	38
2.3.3 Metas e Riscos Fiscais	40
2.3.4 Programação Orçamentária.....	41
2.3.5 Fundamento Legal dos Instrumentos de Planejamento, Orçamento e Gestão	43
2.4 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	45
2.4.1 Condições para Realização de Despesas de Exercícios Anteriores	47
2.4.2 Características das Despesas de Exercícios Anteriores.....	48
2.5 EMBASAMENTO LEGAL SOBRE AS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	50
2.5.1 Responsabilização dos Agentes Públicos.....	50
2.5.2 Considerações dos Órgãos de Controle.....	51

2.6 INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR.....	54
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	57
3.1 POPULAÇÃO, AMOSTRA E ESTRUTURA DO ESTUDO	59
3.2 ABORDAGEM DA PESQUISA	62
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	63
3.4 HIPÓTESES E PROPOSIÇÃO DA PESQUISA	67
3.5 TRATAMENTO DOS DADOS	68
3.5.1 Análise Qualitativa.....	68
3.5.2 Análise Quantitativa.....	69
3.5.2.1 Protocolo de Pesquisa.....	70
3.6 ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE DADOS	72
3.7 ANÁLISE DE REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA	74
3.7.1 Análise de Regressão com Dados em Painei.....	74
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	77
4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS	78
4.2 MENSURAÇÃO DOS ESCORES DE EFICIÊNCIA	86
4.3 ANÁLISE DE REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA COM DADOS EM PAINEL	90
4.3.1 Homogeneidade da Base de Dados	91
4.3.2 Avaliação da Aderência aos Coeficientes.....	91
4.3.3 Teste de Regressão	93
4.3.4 Diagnósticos da Regressão.....	94
4.3.5 Discussões Sobre os Resultados da Análise.....	97
5 CONCLUSÃO.....	100
6 REFERÊNCIAS	103
APÊNDICE 1 – ESCORES DE EFICIÊNCIAS DE GESTÃO DAS IFES	113

1 INTRODUÇÃO

A adequação entre os ingressos financeiros e os dispêndios que ocorrerão dentro do exercício financeiro representa um problema na organização e execução orçamentária do setor público, conforme apontam Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013). A compatibilidade entre receitas e despesas permite que o processo de execução orçamentária seja utilizado para programar o gasto público de modo a antecipar providências e garantir que os recursos sejam executados.

Há esta preocupação dentre os objetivos que permeiam a Lei nº 101/00, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os quais buscam uma gestão fiscal planejada e transparente, que previna riscos e correção de desvios, equilíbrio das contas, cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas.

Para atingimento destes objetivos torna-se primordial o cumprimento de determinados princípios orçamentários, cuja disposição inicial fora dada pela Lei nº 4.320/64, dentre os quais destaca-se a anualidade, ou periodicidade. Neste sentido, o amparo legal determina que a Lei Orçamentária delimitará as receitas que devem ser previstas e as despesas fixadas para o exercício financeiro, o qual coincide com o ano civil.

A partir disso, Abreu e Câmara (2014) ressaltam a importância do orçamento como instrumento de tomada de decisão em políticas públicas, de forma que as questões orçamentárias determinam as possibilidades e o modo de ação do estado, ou seja, a previsão da alocação de recursos torna-se um vetor para a implementação de políticas públicas.

Esse entendimento também concerne ao egrégio Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, o qual formulou resposta à consulta nº 932736 – TCEMG, de maneira que, de acordo com as normas do direito financeiro, assume que as despesas públicas devam ser executadas e pagas no exercício financeiro, e, excepcionalmente, podem ser deixadas obrigações a pagar no exercício seguinte, desde que também tenha sido provisionada a suficiente disponibilidade de caixa.

O texto exaurido pelo órgão auxiliar do poder legislativo no estado de Minas Gerais afirma ainda que, no mesmo sentido, a administração pública deve zelar pelo princípio da anualidade, de modo que as despesas de determinado orçamento não onerem os exercícios subsequentes pois, caso isso ocorresse, a administração encontraria dificuldades durante a execução orçamentária e financeira (Angélico, 2014).

Outrossim, cabe destacar o posicionamento disposto pelo Tribunal de Contas da União (TCU), presente no Acórdão nº 32/2007 – Segunda Câmara (itens 1.2 e 1.3), o qual se mostra contrário a realização de “reconhecimento de dívidas”, haja vista que configura a realização de

despesas sem prévio empenho, em clara violação ao disposto pelos artigos 60 a 64 da Lei nº 4.320/64 (Kohama, 2014).

Além disso é argumentado na decisão do TCU, que o lançamento de despesas precisa ser efetuado no exercício de ocorrência de seu fato gerador, respeitando o regime de competência, exigido pelo artigo 35, também presente na Lei nº 4.320/64. A partir disso, torna-se relevante a discussão a respeito do impacto que despesas que tiveram seu fato gerador ocorrido em exercício passado causa no orçamento vigente (Monteiro e Gomes, 2013; Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013); É o que aponta o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2017), o qual argumenta que as Despesas de Exercícios Anteriores são aquelas em que o orçamento permitia a consignação de crédito, mas que não foram processadas na época adequada.

Por outro lado, cumpre destacar que a própria Lei nº 4.320/64, em caráter de excepcionalidade, prevê que tais despesas sejam amparadas no orçamento vigente, de modo que a fixação orçamentária deixe de utilizar tais recursos na manutenção de suas atividades do exercício corrente, para custear despesas que deviam ter sido executadas em anos anteriores.

Tal afirmação vai ao encontro do disposto pelo Acórdão 3352/2012 – TCEPR cujo fulcro afirma que, considerando a exigência de empenho prévio a realização da despesa, bem como o respeito ao princípio orçamentário da anualidade, haveria a impossibilidade de pagamento de despesas cujo fato gerador ocorreu em exercício anterior.

Entretanto, dado que o não pagamento implicaria em enriquecimento sem causa em favor da administração pública, cabe o cumprimento com a obrigação perante o fornecedor, embora ainda seja passível de verificação de responsabilidade por parte do agente público que promoveu a despesa fora dos trâmites previstos na legislação aplicável (Acórdão 3352/2012 - TCE/PR).

No que se refere a classificação de despesas, é importante ressaltar que não há diferenciação entre as relacionadas aos exercícios anteriores e as do exercício corrente, de forma que podem ser classificadas de modo funcional, pela sua estrutura programática, bem como pela sua natureza de despesa (MCASP, 2017; Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013).

Sob essa perspectiva Mota (2009) discorre sobre as classificações que permitem discriminar as despesas e evidenciar qual seu objetivo, origem de recursos e atendimento ao planejamento orçamentário, como por exemplo a utilização da categoria econômica, o grupo de natureza da despesa, a sua subfunção, sua fonte de recursos, dentre outros.

O empenho de despesas relacionadas a exercícios anteriores, mais especificamente sobre a rubrica do elemento 92, sob o orçamento do Ministério da Educação, cresceu 1.063% entre os anos de 2008 a 2016, conforme dados levantados junto ao sistema Tesouro Gerencial (2018) e demonstrados por meio do Gráfico 1.



Gráfico 1: Evolução das Despesas de Exercícios Anteriores

Fonte: Elaborado pelo autor

Além do viés orçamentário, outro ponto que atrai atenção no âmbito acadêmico trata da forma como as instituições públicas passam a ser geridas, o que impacta diretamente na percepção de accountability (Aziz, Rahman, Alam e Said, 2015).

Nesse processo a eficiência de gestão, advinda com a Nova Administração pública é traduzida pela transformação de recursos em outputs, os quais sob o controle governamental buscam atingir melhores níveis de bem-estar social, conforme aponta Førsund (2017).

Portanto, a eficiência na gestão é um componente importante na *accountability* do setor público, pois requer que a autoridade utilize toda a máquina administrativa de maneira apropriada. Caso o comportamento, ou as práticas exercidas, não estejam em consonância com as expectativas da sociedade, são demonstradas fragilidades na performance individual e da instituição em conjunto (Aziz, Rahman, Alam & Said, 2015).

Com base nos apontamentos anteriores, compreende-se que a gestão e o orçamento podem ser considerados condutores para promoção de economia e eficiência no uso de recursos públicos. Segundo Freides (1992) o orçamento pode ser responsável pelo impedimento de deliberações políticas pela falta de recursos, ao passo que a gestão precisa ser eficiente para aplicar os recursos disponibilizados com o melhor resultado possível.

Ou seja, mesmo em momentos de crise econômica e política, a gestão pública deve voltar seus esforços para administrar da maneira mais eficiente. Para tanto, é preciso que sejam repensadas as despesas públicas ao estritamente necessário e amparadas pela autorização legislativa (Dumitrescu e Dogaru, 2016).

Posto isso, tendo em vista os apontamentos realizados pelos órgãos de controle, o exposto pelo corpo teórico, bem como as disposições das legislações aplicáveis, surge a inquietação que motivou a seguinte questão de pesquisa: **qual a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior?**

1.1 OBJETIVO GERAL

Avaliar a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior.

1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- (a) Analisar o disposto na legislação aplicável quanto as condições para realização de despesas de exercícios anteriores;
- (b) Analisar de forma descritiva o volume de Despesas de Exercícios Anteriores relacionados às Instituições Federais de Ensino Superior.;
- (c) Mensurar os níveis de eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior;
- (d) Verificar a relação entre as despesas de exercícios anteriores associadas as variáveis de orçamento e eficiência de gestão das Instituições Federais de Ensino Superior.

1.3 CONTRIBUIÇÕES E JUSTIFICATIVAS

A presente proposta é relevante em diferentes aspectos, seja sob a forma empírica na discussão a respeito do cumprimento das disposições inseridas na legislação aplicável à execução orçamentária e financeira de entidades públicas, bem como no atendimento às determinações expedidas por diversos órgãos de controle. Dentre os quais o Tribunal de Contas da União e do Estado do Paraná, os quais mostraram cautela quanto às despesas sem prévio empenho que não apresentarem justificativas plausíveis (Monteiro e Gomes, 2013)

O estudo em tela busca atender a crescente demanda por maiores níveis de *accountability* nas instituições públicas, de maneira que o controle social se torne efetivo e as contas públicas, inclusive aquelas ligadas às Despesas de Exercícios Anteriores, possam ser objeto de análise pela sociedade (Silva Neto, Gomes da Silva e Gonçalves, 2015; Freides, 1992; Nakagawa, Relvas e Dias Filho, 2007).

Acredita-se também que as formas de mensuração e explicação acerca do montante de despesas ligadas a outros exercícios, que forem executadas no exercício corrente, possam ser analisadas, ampliadas e discutidas, de maneira que fatores alusivos ao orçamento e a gestão possam ser relacionados de forma transparente e efetiva (Toledo Filho e Oliveira, 2007; Scarpin e Slomski, 2005; Harrison e Sayogo, 2014).

As alegações supracitadas vão ao encontro das considerações assentadas por diversos órgãos de controle, especialmente quanto a necessidade de maior apreço, por parte da administração pública ao gerir de forma legítima e eficaz os recursos dispostos a favor da sociedade (Acórdão 724/2018 – TCU Plenário).

Ao permitir que sejam mensurados os valores que as IFES incorrerão em Despesas de Exercícios Anteriores acredita-se que cria-se uma oportunidade de revisão das práticas de planejamento acerca do montante que o orçamento destaca para este tipo de despesa; Destarte, a alocação das rubricas de despesas junto as células orçamentárias passaria a contar com um aspecto técnico, permitindo que o orçamento seja distribuído de maneira mais apropriada aos dispêndios do exercício corrente.

Portanto, respeita-se o equilíbrio fiscal, exigido pela legislação aplicável, almejado pelos princípios orçamentários, evitando que a execução de políticas públicas seja menosprezada em virtude da priorização de dispêndios que tiveram seu fato gerador em exercício distinto ao de seu empenhamento.

Além disso, é preciso mencionar que o estudo em tela é relevante na formação acadêmica, em particular, no desenvolvimento da maturidade científica do pesquisador, ao utilizar os fundamentos que suportam o marco teórico e sua aplicabilidade em situações empíricas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O estudo formal da administração pública, teve origem por volta do século XX, época em que diversos teóricos e profissionais da área passam a se preocupar com a função dos órgãos administrativos com a execução do trabalho estatal. Entretanto, o processo de profissionalização consciente da função pública eclodiu pouco antes do final do século XIX, momento em que o compromisso democrático foi exaltado no EUA (Denhardt, 2013).

O termo administração pública não remete a um conceito coeso, haja vista que suas ramificações variam de acordo com os costumes e hábitos da sociedade, além de sofrer influência do tamanho e estrutura a que se referem (Buleca & Mura, 2014).

Ademais, se valendo do trabalho de Rezende, Slomski, Corrar, (2005), em um contexto contemporâneo, é importante ressaltar que administração governamental, apoiada em ferramentas tecnológicas, busca compreender os anseios da sociedade e prover oportunidades e mudanças regionais que as atendam.

As afirmações supra, vão ao encontro das assertivas de Dumitrescu e Dogaru (2016), as quais apontam que é preciso se atentar para o momento em que são tomadas as decisões no âmbito público, haja vista que fatores políticos e econômicos podem afetar o desempenho de políticas que possam se voltar à população.

Apesar disso, nota-se que a administração pública remete ao gerenciamento e controles que sejam acessíveis e compatíveis à sociedade que se pretende atingir e, especialmente no que se refere ao modelo gerencialista, deve se voltar ao desempenho e ter seu foco no usuário de suas atividades (Gracia & Ariño, 2013; Cardoso, 2006; Marques & Almeida, 2004).

Cumpram aqui destacar que, conforme afirma Mathiasen (1999), para que a administração pública exerça de fato seu papel, se faz fundamental a aplicação da *accountability*, cujo fulcro envolve maior responsabilização dos agentes públicos e a prestação de serviços à sociedade.

Nesse contexto, salienta-se que o termo *accountability* ainda não foi compreendido de maneira uniforme nos estudos brasileiro. De acordo com Campos (1990), as traduções e usos da ferramenta remetiam, à época do estudo, a influência da sociedade organizada civil no controle efetivo da coisa pública.

Posteriormente, Pinho e Sacramento (2009), apoiados no suporte oferecido pelos estudos de Campos (1990), alegam que, mesmo decorridos cerca de vinte anos, o entendimento do termo apenas remete, de maneira mais comum, a prestação de contas.

Medeiros, Crantscjaninov e Silva (2013) concordam com tais afirmações e ainda discorrem sobre como a promulgação da Constituição Federal de 1988 inferiu nesse processo, no sentido de que incita a participação popular na formulação de políticas e ações públicas. Algo recorrente e indispensável ao efetivo exercício da democracia (Harrison & Sayogo, 2014).

Posto isso, no contexto da presente pesquisa, o estudo da *accountability* é relevante a partir do momento que são implementadas novas perspectivas à atuação dos órgãos de controle (Castaldelli Junior & Aquino, 2011), bem como na execução de atividades financeiras e orçamentárias ligadas à contabilidade aplicada ao setor público (Silva Neto, Gomes da Silva & Gonçalves, 2015).

2.1 CARACTERIZAÇÃO DA NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Nova Administração Pública (NAP), também chamada de Administração Pública Gerencial, traz novas formas de gerir a coisa pública, especialmente na busca por melhores indicadores de desempenho, bem como no foco ao cidadão (Rezende, Slomski & Corrar, 2005).

Para atingir melhores resultados, a NAP pressupõe estruturas administrativas menores, mais competitivas, que se apropriam de conceitos trazidos pela administração privada. Revendo custos, critérios de medição de produtividade e impulsionando maiores esforços na condução processos mais eficientes (Ashraf & Uddin, 2016).

2.1.1 Origem da Nova Administração Pública

O desenvolvimento da Nova Administração Pública teve início na década de 60, nos Estados Unidos, onde se desbravavam novas abordagens administrativas. Segundo Denhardt (2013), este processo não significa que foram implementadas novas alternativas gerenciais, mas sim uma ruptura com as práticas tradicionais no campo da administração pública.

Os modelos administrativos tradicionais até meados do século XIX remetiam ao patrimonialismo e a burocracia. O primeiro confunde a atuação e o patrimônio público e privado, concedendo favores e privilégios discriminados. Já a burocracia tinha como alicerce a democracia, a qual garante os direitos sociais ao povo. Nesse modelo a instituição administrativa busca combater

o nepotismo e a corrupção, por meio de um serviço público formal, profissional, embora lento, caro e ineficiente (Bresser-Pereira, 2006a).

A atuação do modelo burocrático, até então em voga, sofreu diversos questionamentos em relação a sua eficiência frente a enormidade e complexidade do sistema político, ou seja, o viés político bem como o comportamento burocrático foram acusados de impedir o estado de resolver seus problemas mais proeminentes (Kettl, 2006).

Por sua vez, o modelo gerencial teve início no final da década de 1970, época em que governos ao redor do mundo se esforçaram para fomentar a criação de um estado que produzisse mais e custasse menos, considerando metas de austeridade fiscal, produtividade pública e mecanismos alternativos de prestação de serviços (Denhardt, 2013; Ashraf & Uddin, 2016).

Dentre as medidas de austeridade fiscais decursivas desse movimento, Denhardt (2013) cita a melhoria da produtividade pública, bem como meios opcionais de prestação de serviços, abrangendo a terceirização e privatização. Concomitantemente, os administradores públicos, voltados para *accountability* governamental, reorganizaram os órgãos burocráticos tradicionais, reinventando missões, revendo fluxos processuais e promovendo a descentralização administrativa.

Um importante conceito advindo da iniciativa privada remonta a necessidade de competição entre as empresas, algo que as fortalece e incentiva seu desenvolvimento. Tal conceito é apontado pela literatura com um dos empecilhos à implementação da Nova Administração Pública, tendo em vista que termos como clientes não são adequados. Para reverter essa situação, há o esforço na criação de valor à sociedade, de maneira que o desenvolvimento entre as instituições aufera maior legitimidade (Marques & Almeida, 2004).

Nota-se que existem correntes ligadas entre o processo político e a evolução da gestão pública. No entanto, no que se refere a administração governamental, sua atenção também se volta a aspectos como justiça, liberdade e responsabilidade. Portanto, a função política possui enraizamentos, no regime democrático, em virtude da divisão de poderes, de forma que seja garantido ao povo a criação dos regramentos, sua execução e análise das contas (Kettl, 2006; Cardoso, 2006).

Acerca dessa distinção entre a atividade política e a gestão, Denhardt (2013) aponta que é possível utilizar a ciência administrativa em favor da criação de políticas públicas, minimizando os investimentos estatais em favorecimento de interesses particulares. Este entendimento corrobora com a tendência do papel do estado em gerir de maneira eficiente os recursos oriundo da sociedade.

Desta forma, a adoção à Nova Administração Pública fez com que, em diferentes graus em cada país, fossem introduzidas ferramentas de gestão e controle até então utilizadas no setor privado, de sorte que no âmbito público houvesse uma conversão para a eficiência na prestação de

serviços (Castaldelli Junior & Aquino, 2011; Rezende, Slomski & Corrar, 2005; Ashraf & Uddin, 2016).

Rezende, Slomski e Corrar (2005) destacam que no caso brasileiro, após a promulgação da Lei Complementar 101, de 15 de dezembro de 2000 (LRF), a sociedade encontrou ferramentas que promoveram a efetiva prestação de contas à população. Aliado a isso, foram criadas formas de transparência que almejavam redução de gastos e maior equilíbrio entre receitas e despesas.

2.1.2 Conceito da Nova Administração Pública

O conceito da Nova Administração Pública envolve ser mais eficiente se apropriando das estruturas organizacionais advindas do setor privado (Kvalvik & Boe, 2015). De maneira assemelhada, Kettl (2006) observa que é precisa atentar-se ao dilema entre criar um estado mais barato e eficiente, mas não alcançar apenas reformas imediatistas que não tragam benefícios reais à sociedade. Portanto, o desafio é criar medidas de curto prazo, aliadas a metas de longo prazo, conciliadas aos interesses políticos e da sociedade.

Assim, é possível admitir que os pressupostos da reforma gerencial da administração no setor público conferem maior governabilidade em termos econômicos e administrativos, do mesmo modo que contribuem para aumentar a governança, dispondo de práticas efetivas para transformar políticas em realidade (Bresser-Pereira, 2006a).

As características da Nova Administração Públicas são descritas por Mathiasen (1999) como o foco no resultado em termos de eficiência, substituição de uma administração centralizada, flexibilidade de gestão para implementar práticas de melhor custo-benefício e o aumento da capacidade estratégica governamental para responder a demandas diversas e reduzir custos.

O modelo contemporâneo conhecido como Administração Pública Gerencial ou Nova Administração Pública se volta para o atendimento ao cidadão e a obtenção de resultados dos serviços públicos (Bresser-Pereira, 2006a).

O cerne da preocupação no modelo gerencial confere maior descentralização de atividades e delegação de competências, controle de desempenho por meio de indicadores, responsabilização de gestores, visando o atingimento das obrigações estatais ao menor custo e no menor tempo possível (Mathiasen, 1999).

Todo esse processo de reformulação do estado decorre de um movimento de globalização, principalmente relacionada as atividades secundárias do estado. Sendo assim, o estado precisou

rever suas funções passando de provedor de bens e serviços para intermediador, fomentando uma economia mais competitiva e regulada, como apregoam Blonski, Prates, Costa e Vizeu (2017).

No Brasil, um marco desse processo foi dado com a promulgação do Decreto-Lei nº 200, de 02 de junho de 1964, o qual promoveu a descentralização e autonomia da administração indireta, visando maior eficiência. Deste modo, a execução de diversas atividades passam a ser executadas por fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, o que, à época, já representava um salto na forma de gestão burocrática (Bresser-Pereira, 2006b).

Esta modelagem se mostrou insuficiente dado o tamanho do aparato estrutural do governo e seu desempenho no atendimento dos anseios da sociedade, dando início a outro processo de redução do tamanho do estado às atividades estritamente essenciais. Sob essa perspectiva, a manutenção da ordem de mercado é exercida com o auxílio de agências que possuem a prerrogativa da condução de regramentos aos participantes do mercado (Bresser-Pereira, 2006b).

O movimento de reforma da administração pública passa por alguns percalços pois envolve a modificação de leis e demais normativos que moldam as instituições; mudanças de valores e culturas; bem como o entendimento da necessidade de cogestão, propondo novas práticas gerenciais (Bresser-Pereira, 2006b).

Mathiasen (1999) corrobora com as afirmações supracitadas, mencionando que dado o complexo conjunto de mudanças estruturais necessárias para a adoção integral do regime gerencial nas instituições públicas, percebe-se que os modelos vigentes tendem a ser aperfeiçoados, de modo que a transição ocorra de maneira gradativa a medida que a sociedade e o governo consigam assimilar os novos conceitos da forma de gestão pautada por desempenho e não pelos processos.

Um exemplo dessa dificuldade é retratada por Bresser-Pereira (2006b) na compreensão da atividade de controle, a qual não supõe apenas um viés punitivo, mas também preventivo, pautado por diretrizes e regras de condutas aos administradores.

Com base em todos os conceitos apresentados, pode-se afirmar que a Nova Administração Pública é clara quanto a necessidade de *accountability*, defesa por maior flexibilidade e iniciativa com a responsabilização de seus agentes, o foco na prestação de serviços à sociedade e atenção aos *outputs* gerados, com mensuração qualitativa sempre que possível (Mathiasen, 1999).

2.1.3 Desempenho na Nova Administração Pública

Segundo Rezende, Slomski e Corrar (2005) após a CF/1988 o Brasil passou por uma transformação na gestão pública, em que buscou-se uma redução da burocracia e consequente eliminação de custos por vezes desnecessários. Aliado a esta conquista foram alcançados aumentos nos níveis de eficiência e eficácia na implantação de políticas públicas.

Com a mudança da economia e a redução do orçamento, a gestão das despesas públicas passa a se concentrar em alocar recursos de forma sustentável e eficiente (Dumitrescu & Dogaru, 2016). A mensuração da eficiência interna se baseia na produtividade e economia de recursos. Todavia, a mensuração externa é mais complicada, pois discute os benefícios desejados frente ao uso eficiente de recursos públicos (Kvalvik & Boe, 2015).

Neste contexto, Kvalvik e Boe (2015) destacam que é preciso manter o foco em conseguir oferecer mais serviços e com maior qualidade, considerando a melhor gestão de recursos. Condizente com Mattos e Terra (2015) os quais defendem ainda que a produtividade pode ser avaliada pela relação entre custos e benefícios, mas que o desempenho remete a comparação entre a produtividade entre outros pares.

A respeito da mensuração de desempenho no setor público, o autor destaca que o foco deve estar em evidenciar se os resultados condizem às políticas públicas almejadas, de maneira que cada instituição seja avaliada de modo distinto pelos serviços que oferta. Com isso, fatores como a busca pelo atingimento da missão, metas e objetivos é fundamental para aferir o que foi produzir e seus resultados (Kettl, 2006).

Portanto a avaliação da gestão precisa estar pautada sob dois aspectos, quanto a produção, modelando o comportamento dos administradores, bem como quanto ao resultado sob o qual se avaliam as consistências das políticas públicas.

Logo, cabe ao gestor público avaliar a relação entre os recursos disponíveis e os objetivos previamente traçados. Sua eficiência reside na produção satisfatória de benefícios considerando uma redução de custos (Silva & Revorêdo, 2005).

Principalmente durante os períodos de crise, como alegam Dumitrescu e Dogaru (2016), a administração pública deve voltar seus esforços para administrar da maneira mais eficiente. Para esse fim, é preciso que os gestores repensem as despesas públicas e voltem-se apenas ao necessário. Também faz-se necessário que juntem esforços para assegurar que o desenvolvimento das atividades obtenha o melhor resultado possível.

Quanto a mensuração de resultados, ou desempenho, Kettl (2006) destaca que este quesito corresponde a uma tendência correlata à Nova Gestão Pública, na qual se criam mecanismos diferentes de avaliação orientados às atividades da instituição. Deste modo, é possível avaliar de maneira dirigida como se dá o atingimento de objetivos e o desempenho de programas.

Para tanto, a literatura ressalta alguns quesitos que precisam de atenção na avaliação de desempenho setorial, voltada com os objetivos de cada organização. Sob essa perspectiva a missão deve ser concernente aos interesses públicos, nascendo da própria democracia, trata-se de um constructo legal que define o que será ofertado à sociedade (Kettl, 2006).

Cabe ressaltar que o caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988 determina que a administração pública obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Ademais, salienta-se o princípio da eficiência somente foi incluso ao referido artigo por meio da Emenda Constitucional nº 19 de 1988, cujas determinações se voltam às normas aplicáveis à gestão pública, o controle de despesas e finanças públicas, dentre outras providências.

Posto isso, no que se refere aos Tribunais de Contas, Castaldelli Junior e Aquino (2011) destacam que as práticas advindas da Nova Administração Pública, baseadas no conceito de *accountability*, transformaram a forma como as instituições de fiscalização e controle agem sobre as organizações públicas.

Assim, o controle e acompanhamento deixam de ser executados exclusivamente após a ocorrência do fato (*ex-post facto*) e adotam uma prerrogativa de atuar de forma preventiva, induzindo maior economicidade, eficiência e efetividade na aplicação dos recursos públicos (Castaldelli Junior & Aquino, 2011).

2.1.4 Eficiência na Nova Administração Pública

Um dos compromissos do gestor perante a sociedade, no contexto da Nova Administração Pública, remete a relação entre a produção de bens e serviços e o dispêndio de recursos visando obter o melhor resultado no desempenho de suas atividades (Silva & Revorêdo, 2005; Buleca & Mura, 2014).

A partir disso, é preciso conceituar as características que diferenciam a eficácia, eficiência e efetividade. A primeira refere-se a capacidade de atingimento de um objetivo proposto, de forma

que, por exemplo, a quantidade produzida pode representar mais ou menos eficácia entre duas unidades (Mattos & Terra, 2015).

A eficiência trata da produção considerando aspectos como qualidade ou redução de despesas durante o processo. Assim, determinada produção pode ser considerada mais eficaz, tendo em vista que produziu mais unidades em um período de tempo, ao passo que também é menos eficiente, dado o volume de recursos que utilizou para sua realização (Mattos & Terra, 2015).

Por sua vez, de modo resumido, a efetividade remete a promoção de resultados pretendidos, alinhado ao aprimoramento de objetivos, incorporando permanentemente seus *outputs* à realidade (Rossi & Santos, 2016; Sano & Montenegro Filho, 2013).

Sob essa perspectiva, Kvalvik e Boe (2015) apregoam que a eficiência no setor público compreende a qualidade, segurança dos serviços, acessibilidade aos usuários, bem como a confidencialidade.

Com o intuito de diferenciar os conceitos ligados à eficiência no âmbito público, Silva e Revorêdo (2005) explicam que a eficácia se volta ao atingimento de objetivos previamente definidos, os quais, remetem, inclusive, a formulação do Plano Plurianual, cujo teor traça metas a serem alcançadas pelo gestor público nos próximos quatro anos e governo.

Por seu turno, a efetividade é percebida após o atingimento dos objetivos previamente definidos e avalia o impacto da atuação governamental sobre o total da população afetada (Silva & Revorêdo, 2005).

Segundo Førsund (2017), a eficiência almejada na Administração Pública Gerencial é traduzida pela transformação de recursos em *outputs*, os quais sob o controle governamental representam novos inputs para atingir melhores níveis de bem-estar social.

No caso das instituições de ensino, a eficiência está associada ao serviço social de transformação do capital humano por meio da formação acadêmica. De modo amplo, os *outputs* estão associados a provisão de bens e serviços públicos (Førsund, 2017).

Mattos e Terra (2015) ao analisar conceitos ligados à eficiência, especialmente no que se refere ao âmbito público, destacam que a escassez de recursos exige maior eficiência na produção de bens e serviços. Sabido isso, a eficiência é assimilada como a diferença entre o montante efetivamente produzido e aquele possível de ser alcançado.

A pesquisa realizada por Santos, Barbosa, Martins e Moura (2017) aborda essa relação, entre a utilização de recursos orçamentários e o desempenho de indicadores. Segundo seus achados, os órgãos de controle podem se valer dos diagnósticos de gestão ineficazes para corrigir possíveis falhas no processo de execução do orçamento.

Por outro lado, cabe ressaltar que a mensuração da eficiência no setor público percebe fatores ligeiramente diferentes do ramo privado, haja vista que, segundo Mattos e Terra (2015), para se obter maiores receitas, que financiariam a produção de bens e serviços, o estado acabaria por impactar de alguma forma a sociedade, em especial os contribuintes. Ou seja, os custos associados à tributação criam especificidades na percepção de eficiência.

A respeito das colocações supras, o Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão 724/2018 – TCU – Plenário, ressalta a importância de proceder com a análise a respeito da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão, zelando pela padronização normativa e operacional atendendo aos regramentos aplicáveis. De maneira que os resultados almejados possam ser alcançados e os riscos e desvios pormenorizados.

2.2 *ACCOUNTABILITY* NO SETOR PÚBLICO

A governança pública tem se tornado um problema global, a partir do momento em que seus resultados apontam fragilidades, ineficiência e demais problemas ligados a falta de controle e gestão financeira. Por isso, a administração pública tem sofrido pressões para reformular suas atividades e garantir a melhor entrega possível de serviços à sociedade (Aziz, Rahman, Alam & Said, 2015).

Nesse sentido, Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) afirmam que o termo *accountability* tornou-se frequente após o fim do regime ditatorial, como uma ferramenta essencial para o exercício democrático. Isso se deve ao fato de que a participação social, direta ou com o auxílio de órgãos de controle é um pilar do acompanhamento das atividades governamentais.

No que diz respeito a contabilidade aplicada ao setor público, é importante frisar seu funcionamento como ferramenta para reportar aos mais diversos usuários das informações contábeis, esclarecimentos acerca de possíveis desvios, fraudes, bem como demais práticas consideradas inadequadas frente aos dispositivos legais aplicáveis (Silva Neto, Gomes da Silva & Gonçalves, 2015).

O que, no caso da presente pesquisa, remete ao uso inconveniente e discricionário das Despesas de Exercícios Anteriores, evidenciados pelo registro na rubrica relativa ao elemento de despesa - 92.

2.2.1 Conceito de *Accountability* Aplicada ao Setor Público

Como mencionado anteriormente, a presença do termo *accountability* se tornou mais frequente no Brasil a partir do fim do regime militar, firmando-se como um princípio fundamental da democracia moderna, haja vista que prevê o controle e a participação social, bem como a própria democratização do estado (Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013).

Após a Constituição Federal de 1988, junto ao processo de democratização da gestão pública, expressões como participação popular, controle social e o próprio termo *accountability* passaram a figurar como ferramentas que legitimam a ação governamental, mesmo que apenas num campo fictício e não sejam aplicadas de forma pragmática (Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013; Silva Neto, Gomes da Silva & Gonçalves, 2015).

Portanto, apesar da discussão a respeito da necessidade de implementação da *accountability* no Brasil ter crescido nas últimas décadas, a utilização do termo vem sendo aplicada sem uma definição nítida (Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013; Nakagawa, Relvas & Dias Filho, 2007).

Nestas circunstâncias, os achados de Campos (1990) apontam que a definição de *accountability* pode ser direcionada à organização da sociedade civil para exercer um controle efetivo sobre o governo. Ademais, mediante esse processo ocorre a descentralização e transparência da infraestrutura estatal, bem como a emersão de valores sociais coletivos.

Tendo com suporte os estudos de Campos (1990), Pinho e Sacramento (2009) buscaram compreender como o conceito de *accountability* evoluiu passadas quase duas décadas do primeiro estudo. No entanto, assinalam que, atualmente, a ideia ainda permeia a responsabilização dos gestores e a prontidão na prestação de contas.

Todavia, a *accountability* deve ser tratada como mais do que simplesmente a geração de dados e a possibilidade de punição ao comportamento indesejado, dado que este tipo de entendimento corresponderia a uma forma fraca, ou pormenorizada, do conceito de *accountability* (Pinho & Sacramento, 2009; Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013).

Posto isso, o entendimento contemporâneo é de que a *accountability* reflete a responsabilidade dos gestores e a obrigação de contas, mas também o controle, a transparência, as justificativas das ações tomadas, bem como a obrigação de agir, de maneira que os atos praticados de ofício sejam passíveis de reconhecida premiação, mas também castigo (Pinho & Sacramento, 2009).

Um dos aspectos decorrentes da *accountability* trata das funções de controle e auditoria, as quais são entendidas como primordiais na condução de políticas que promovam economia,

eficiência e efetividade nas ações públicas. De certa forma, vistas como uma ferramenta de prevenção de fraudes e descobrimento de ações indesejadas por parte na gestão da coisa pública (Freides, 1992).

2.2.2 *Accountability* e o Regime Democrático

O exercício da cidadania pode ser empreendido a partir da participação popular, a qual é fundamentada pela Constituição Federal de 1988, e garante à sociedade seu espaço nas opiniões a respeito das metas e prioridades da gestão pública, bem como na fiscalização da aplicação dos recursos públicos (Coelho, Cruz & Platt Neto, 2011).

A percepção da sociedade contra as práticas malquistas na administração de recursos públicos tem atraído as pesquisas relacionadas ao tema. No combate a corrupção e demais desvios, a informação a respeito da legislação aplicável e demais normas é considerada um passo fundamental a caminho da *accountability* governamental (Relly, 2012).

No meio acadêmico, os achados de Morozumi e Veiga (2016) sugerem que os governos que promovem *accountability* de suas ações, tendem a possuir uma parcela significativamente maior de crescimento, seja por realocação de suas fontes de recursos ou por maior rigor com o gasto público.

Por sua vez, Zuccolotto e Teixeira (2014) defendem que governos cuja população possua melhores índices socioeconômicos apresentam maior índice de transparência fiscal. Por outro lado, os estudos mostram que não há interferência quanto a pluralidade de partidos políticos. Desta forma, acredita-se que o viés do partido político não é determinante no nível de transparência as instituições públicas.

Tais resultados também são evidenciados em outras perspectivas, quando avaliam-se as relações socio-cultural, política, econômica, e condições governamentais com críticas conceituais à transparência governamental e participação social no processo de planejamento orçamentário (Relly, 2012).

Posto isso, depreende-se que no processo democrático de representação, a legitimidade governamental é baseada na confiança da sociedade que seus representantes eleitos implementam políticas e práticas de acordo com seus interesses. Nesse contexto, a confiança é construída sobre informações, transparência e participação (Harrison & Sayogo, 2014).

No mundo contemporâneo, termos como parceria de governo aberto, transparência, participação social e *accountability* podem ser entendidos como esforços para inferir na rotina e no

processo diário de produzir serviços. Desta maneira, Harrison e Sayogo (2014) acreditam que o quociente produzido pelo governo é assimilado como a efetiva presença de democracia.

Destarte, a *accountability* se refere a um processo amplo e sistêmico de prestação de contas e responsabilização, se tornando fundamental ao exercício da transparência. Harrison e Sayogo (2014) alegam ainda que o conceito de *accountability* é relacionado ao âmbito público e retrata uma condição em que a sociedade é instigada a buscar informações e fiscalizar fraudes, corrupções e atitudes indesejadas dos seus representantes, os quais, por sua vez, almejam legitimidade de suas ações, auferindo confiabilidade aos seus governos (Garcia, Sousa-Filho & Boaventura, 2018).

Sob a perspectiva contábil, a *accountability* no setor público está intimamente ligada a transparência fiscal, retratando as informações acerca da execução orçamentária, auditoria e políticas relacionadas as finanças, por meio das quais a sociedade é capaz de expor suas demandas e avaliar a eficácia da performance estatal (Silva Neto, Gomes da Silva & Gonçalves, 2015; Nakagawa, Relvas & Dias Filho, 2007; Stamati, Papadopoulos & Anagnostopoulos, 2015).

2.2.3 *Accountability* frente a Administração de Recursos Públicos

Anteriormente foi evidenciado o papel social na consolidação da *accountability*, isso faz com que a transparência governamental reflita o *disclosure* de informações e a abertura de diálogos sobre processos, políticas e decisões. Posto isso, entende-se que os pressupostos da gestão governamental se baseiam na participação, colaboração e transparência (Stamati, Papadopoulos & Anagnostopoulos, 2015).

Os autores imediatamente supracitados acreditam que, por meio da *accountability*, podem ser elevados os níveis de inovação e eficiência da administração pública dada a maior discricionariedade na gestão, impactando positivamente a economia e a sociedade.

Exatamente nesse momento surge a relação entre a *accountability* e os modelos de gestão, dado que as políticas públicas e os interesses dos cidadãos convergem a medida que há eficiência na administração pública. Para tanto, a Nova Administração Pública foi construída como um mecanismo de gestão mais profissional e aceitável (Aziz, Rahman, Alam & Said, 2015).

Os governos recentes, essencialmente àqueles democráticos, buscam auferir maior legitimidade em suas ações. Posto isso, cabe salientar que sob tal perspectiva a sobrevivência social, política e econômica das instituições está intimamente ligada a sua rede de *accountability* (Nakagawa, Relvas & Dias Filho, 2007).

Freides (1992) tece comentários semelhantes, ao afirmar que a gestão e o orçamento são considerados responsáveis pela promoção de racionalidade na gestão de recursos públicos.

A deficiência na administração normalmente reflete monitoramento e regras pouco eficazes, bem como deficiências no planejamento e pobreza nos dados disponíveis para tomada de decisão. Estes fatores podem significar problemas para a instituição, pois tornam precárias as ferramentas de gestão e controle de recursos (Freides, 1992).

Assim, nota-se que a *accountability* é frequentemente associada a boa gestão governamental, considerando que também é responsável pelos hábitos relacionados a prevenção do mal uso de recursos públicos e demais maneiras inadequadas de gestão (Nakagawa, Relvas & Dias Filho, 2007).

Contudo, não se limita apenas a prestação de contas, como definido anteriormente, de sorte que pode ser usada como ferramenta de legitimar determinadas práticas que foram colocadas a prova de forma transparente e sofreram julgamentos pela sociedade, em um processo pautado em um ambiente democrático (Zuccolotto & Teixeira, 2014).

Quanto a forma de acompanhamento da gestão, a sociedade civil, representada em diversos momentos por aqueles que se dedicam ao estudo das funções administrativas, podem mensurar a qualidade da informação repassada, bem como a qualidade da administração (Freides, 1992).

Assim, os fatores que promovem maior *accountability* remetem a um sistema de controle interno e integrado, qualidade de liderança e aprimoramento do setor público. Ou seja, não basta que a gestão pública seja isenta de corrupção e fraudes, mas deve sim representar os valores morais e regras de conduta comumente aceitas (Aziz, Rahman, Alam & Said, 2015).

Neste sentido, os programas federais devem possuir acesso público, mediante as classificações orçamentárias, mas seus dados carecem de dedicação na sua análise e investigação de maneira que se compreendam as operações governamentais (Freides, 1992).

2.2.4 *Accountability* para os Órgãos de Controle

A *accountability* no setor público pode ser caracterizada em dois mecanismos distintos, um institucional e outro não institucional. Este remete as organizações da sociedade civil que monitoram e fiscalizam os agentes públicos (Silva Neto, Gomes da Silva & Gonçalves, 2015).

Por sua vez, o mecanismo institucional remete a atuação dos órgãos de controle formais que atuam de maneira fiscalizadora e punitiva. O exemplo mais pragmático deste tipo de exercício é

representado pela figura dos tribunais de contas, os quais além de julgar as contas e demais documentos contábeis, emitem pareceres e determinam sanções aos agentes e instituições públicas (Silva Neto, Gomes da Silva & Gonçalves, 2015).

De modo assemelhado Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) distinguem as formas de *accountability*, as dividindo como vertical e horizontal. A primeira refere-se às ações decorrentes de grupos organizados e/ou coletivos. Por sua vez, a *accountability* horizontal trata das agências estatais que possuem prerrogativa legal para supervisionar a atuação governamental.

Para tais autores (Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013), os demais modelos de *accountability* refletem níveis diferenciados de autonomia individual e variam entre forças internas e externas a instituição. Correspondente a *accountability* hierárquica, relacionada a supervisão; legal, remetendo a fiscalização externa e legislativa; profissional, quando realizada com base em normativos internos da organização; e política, cuja atuação deriva de atores externos como governantes eleitos, opinião pública, dentre outros.

Contudo, de maneira mais homogênea, entende-se que para que esse movimento de fato seja exercido, faz-se necessária a aplicação de uma estrutura de administração patrimonial, operacional, financeira e contábil, alinhada com os princípios constitucionais (Coelho, Cruz & Platt Neto, 2011; Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013).

Ainda tendo como fundamento a Constituição Federal, a fiscalização contábil ocorre, mediante controle externo com o auxílio dos órgãos de controle interno. Para tanto, segundo Coelho, Cruz e Platt Neto (2011) é fundamental a aplicação de dispositivos operacionais que permitam ao gestor público efetividade na aplicação dos recursos públicos.

Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) apresentam um entendimento similar, cujas afirmações denotam que a responsabilidade por supervisionar as instituições públicas faz parte do escopo de atividades relacionadas à prática de *accountability*. Neste sentido, os tribunais de contas ocupam um importante papel, no qual realizam o acompanhamento procedimental e financeiro que couber.

A fiscalização por parte dos órgãos de controle tem um papel essencial durante o controle da aplicação recursos públicos. Isso se deve ao fato de que a sociedade não possui condições de fiscalizar de modo efetivo as instituições e precisam de alguém nomeado para tal função. Durante o percurso de acompanhamento das contas das instituições, os tribunais de constas acabam por se tornarem incentivadores de melhores práticas de *accountability* e mensuração de desempenho (Castaldelli Junior & Aquino, 2011).

Ademais, a adoção de novas formas de gestão fizeram com que o estado repensasse seu papel, de maneira que até mesmo os tribunais de contas modifiquem sua atuação, deixando de

auditar apenas de forma tradicional, mas também acompanhando o desempenho das instituições públicas mediante determinados indicadores (Castaldelli Junior & Aquino, 2011).

As ações de acompanhamento de desempenho citadas anteriormente, tratam das formas de compreender as relações entre causa e efeitos dos atos de gestão e que o conjunto de indicadores mensurados deve ser compatível com o tipo de evento analisado (Castaldelli Junior & Aquino, 2011).

2.2.5 *Accountability* e a Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), enquanto ciência, se preocupa com os incentivos ofertados para que o controle social seja efetivo na gestão governamental. Portanto, não pode se restringir a prestação de contas do gestor, a qual é responsável pela divulgação e pulverização da informação, de modo que proporcione um controle da gestão governamental, com a garantia do respeito ao princípio constitucional da transparência (Coelho, Cruz & Platt Neto, 2011).

Após a adoção ao regime contábil de competência, para elaboração de diversos demonstrativos em diferentes níveis de governo, permitiu-se que os usuários das informações contábeis pudessem usufruir de maior *accountability* a respeito dos recursos controlados pelas instituições públicas (Monteiro & Gomes, 2013).

Esse movimento de adoção ao regime de competência tem início com a emissão das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), as quais difundiram sua utilização ao setor público (Monteiro & Gomes, 2013).

Accountability no âmbito público pode ser entendida como a obrigação da administração em reportar a performance do uso de recursos públicos, dado que a sociedade delega a seus representantes políticos poder e responsabilidades, e deles são esperadas informações sobre sua conduta (Lourenço, 2015).

Ainda com base em Lourenço (2015), a respeito das características do *disclosure* governamental, salienta-se a classificação de acordo com a qualidade da informação; as condições de acesso e entendimento; a navegabilidade ou interatividade dos portais; a tempestividade das informações, de maneira que se tornem úteis a sociedade; bem como a comparabilidade entre instituições.

A importância da *accountability* no âmago da CASP remete a função de esclarecer à sociedade, detentora dos recursos, sobre sua administração e aplicação. Silva Neto, Gomes da Silva e Gonçalves (2015) discorrem ainda que o exercício da *accountability* pode inibir os gestores de práticas questionáveis sob o ponto de vista moral e fiscal, a partir do momento que as ações que forem realizadas em benefícios próprios podem ser averiguadas pela sociedade.

Por outro lado, um dos pressupostos que afastam a CASP da *accountability* reflete a impossibilidade dos órgãos de contabilidade possuírem prerrogativas de emissão de sanções. Apesar de que as sanções impostas no âmbito administrativo e judiciário tem, por diversas vezes, respaldo em informações contábeis (Silva Neto, Gomes da Silva & Gonçalves, 2015).

A partir disso, Silva Neto, Gomes da Silva e Gonçalves (2015) afirmam que a CASP, faz parte de um conjunto de mecanismos institucionais de controle, os quais auxiliam o poder legislativo, especificamente os tribunais de contas, para exercer a punição cabível.

Outrossim, a prestação de contas por parte do agente público, sob a ótica dos conceitos de *true* e *fair value*, visam quitar suas obrigações perante o órgão ao qual está vinculado, esse processo de *accountability* é o que distingue a contabilidade de um simples sistema de informação (Nakagawa, Relvas e Dias Filho, 2007).

2.3 EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO NO SETOR PÚBLICO

A partir de Silva (1962) percebe-se que o orçamento público representa uma ferramenta vital do controle entre poderes de governo sobre as atividades estatais. Entretanto, este tipo de exercício prescinde a concepção unificada da gestão orçamentária, vitalizada pelos princípios orçamentários.

Ademais, ressalte-se que o orçamento público deixa de ser uma peça meramente financeira, para representar uma ferramenta de gestão estratégica que viabiliza as ações governamentais (Santos, Jankoski, Oliveira & Rasoto, 2017).

Nesse sentido, o princípio da anualidade corresponde a um elemento ímpar na busca pela execução orçamentária e financeira equilibrada, em virtude do compasso entre o dispêndio de recursos a medida que o financeiro é realizado, em um mesmo exercício (MCASP, 2017).

Para tanto, os regramentos orçamentários e fiscais visam basicamente restringir o comportamento não desejável dos gestores públicos, criando mecanismos de controle e responsabilização por suas ações (Parisi *et al*, 2011).

Cabe ressaltar ainda a importância da compatibilização entre as metas do plano plurianual com o orçamento. De sorte que, segundo a STN (2015), haja o suporte orçamentário e, consequentemente financeiro, para as ações esperadas.

2.3.1 Princípios orçamentários

A origem do orçamento público está intimamente ligada a dos princípios orçamentários, tendo em vista que o orçamento representava uma peça de controle do poder legislativo sob a atividade financeira do executivo (Silva, 1962).

Por meio dos princípios orçamentários se estabelecem diretrizes que conferem racionalidade, eficiência e transparência à execução orçamentária e financeira no setor público (MCASP, 2017).

Todavia, Angélico (2014) acentua a necessidade de adoção de regras, para que a movimentação dos recursos persiga uma tratativa contábil homogênea entre os diversos órgãos e instituições públicas. É nesse contexto que são recepcionados os princípios orçamentários, fixando as diretrizes de atuação contábil no setor público.

Dentre os quais, expressamente disposto pela Lei nº 4.320/64, o princípio orçamentário da unidade, determinando que a arrecadação e o dispêndio de recursos, em determinado exercício financeiro, devam estar dispostas em um único documento, no caso a Lei Orçamentária Anual. Além disso, o princípio da universalidade, evitando que se criem múltiplos instrumentos em cada ente federativo (MCASP, 2017).

Comumente associada ao princípio do Orçamento Bruto (o qual obriga o registro das receitas e despesas pelo seu valor total, vedadas quaisquer deduções), a universalidade remete ao agrupamento de todas as receitas e despesas dos órgãos mantidos pelo poder público (Angélico, 2014).

Outrossim, como menciona o MCASP (2017), também prevista pela Lei nº 4.320/64 e recepcionada pelo §5º do artigo 165 da Constituição Federal, a Lei Orçamentária Anual, em cada ente federativo, conterà todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações.

No que lhe diz respeito, o princípio da exclusividade, disposto pelo §8º do artigo 165 da Constituição Federal, a Lei Orçamentária não poderá conter disposição alheia à previsão de receitas e fixação de despesas. No entanto, cabe a ressalva quanto a autorização para abertura de crédito

suplementar e para contratação de operações de crédito, nos termos da Lei nº 4.320/64 (MCASP, 2017).

A adoção ao princípio da exclusividade evita que distorções legislativas sejam tratadas no âmbito orçamentário. Como exemplo, Angélico (2014) menciona que no Brasil, chegou-se a tratar de matérias relativas ao direito civil em meio à peça orçamentária, algo tido atualmente como desconexo e distorcido.

Quanto ao princípio orçamentário da legalidade, cabe ressaltar que seu fulcro é aplicado uniformemente à administração pública, de forma que o poder público somente fará ou deixará de fazer algo em virtude de Lei. No que se refere ao orçamento, as formalizações normativas são dispostas pelo Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos Anuais (MCASP, 2017).

De modo similar, o princípio da publicidade também advém da Administração Pública, e pressupõe que, devido a publicação em lei do orçamento público, deverá ser dada toda transparência e publicização de seus atos decorrentes.

Por fim, ainda com base nas definições sintetizadas pelo MCASP (2017), cumpre mencionar o princípio orçamentário da não-vinculação da receita de impostos. Mediante este princípio, a Constituição Federal no artigo 167, inciso IV, veda a vinculação da receita de impostos, salvo determinadas exceções.

Silva (1962) realça ainda que apesar da evolução natural das ferramentas de orçamentação pública, as concepções ortodoxas ligadas ao respeito aos princípios orçamentários, ao dever de equilíbrio fiscal e a neutralidade das finanças públicas prevalecem.

2.3.2 Princípio Orçamentário da Anualidade

Disposto pelo Caput do artigo 2º da Lei nº 4.320/64, o princípio orçamentário da anualidade determina que as receitas serão previstas e as despesas fixadas para serem executadas durante o exercício financeiro, cuja periodicidade é estabelecida no artigo 34 da mesma lei, e coincidirá com o ano civil, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano (MCASP, 2017).

Silva (1962) explica que no início, a finalidade do princípio orçamentário da anualidade era de apenas obrigar o poder executivo a solicitar, periodicamente, ao legislativo autorização para cobrança de tributos e decorrente aplicação dos recursos.

Sua origem remete à Inglaterra do século XIX, estritamente ligado a tarefa de cobrar impostos, situação na qual o rei recebia autorização do parlamento quanto as suas condições de realização. Desta forma, o rei ficava impedido de cobrar tributos permanentes, ou seja, só lhe era autorizada a quantia relativa aquilo que pretendia dispor em favor do povo (Silva, 1962).

Com isso, o princípio da anualidade permite que todo o aparato estatal seja financiado com base, inclusive, na situação econômico financeira, de modo que, em momentos de crise, o governo presuma os riscos decorrentes, se adapte, e reveja suas metas fiscais (Silva, 1962).

Parisi, Galhardo Pereira e Fernandes da Silva (2011) destacam que o princípio da anualidade está no centro do esforço para utilizar os recursos orçamentários dentro do exercício financeiro. Entretanto, observa-se que, devido à dificuldade em cumprir tais prazos de maneira adequada, a administração contrapõe normativos contábeis e faz uso de hábitos que vão contra o anseio de equilíbrio econômico e fiscal.

Nota-se, portanto, que no fulcro da anualidade, esta a limitação da realização de despesas, durante o exercício financeiro, aos montantes arrecadados e autorizados mediante lei orçamentária, garantindo o cumprimento das metas fiscais (Parisi *et al*, 2011).

Por outro lado, um aspecto relevante trata da dificuldade de planejar as ações públicas em um período muito distante, dado que quanto maior o lapso temporal entre o planejamento e a execução maior a possibilidade de desvios (Kohama, 2014).

Neste sentido, Kohama (2014), Longo (1994) e Silva (1962), comentam que a adoção do princípio da anualidade ao lapso temporal de um exercício financeiro é o que melhor atende a concretização dos objetivos sociais e econômicos.

Em que pese parem questionamentos a respeito da possibilidade de aumento na frequência da elaboração orçamentária, quiçá trimestralmente ou semestralmente, o que aumentaria a assertiva dos valores, Longo (1994) discute a possibilidade de desestímulo no controle de gastos em face da constante expectativa de reprogramação, a qual ensejaria eventuais inconsistências orçamentárias.

É exposto ainda que, nas circunstâncias apresentadas, no que compete aos tribunais de contas em todo o país, tem-se realizado observações e ressalvas nas contas de diversos órgãos públicos, cujos acórdãos ressaltam a prática de atos de gestão irregulares, procedendo com punições aos responsáveis (Parisi *et al*, 2011).

Com base no exposto, é importar rememorar que embora o princípio da anualidade visa a utilização dos recursos arrecadados em despesas do próprio exercício, a Lei nº 4.320/64 prevê, em caráter excepcional e discricionário determinadas situações que a execução orçamentária e financeira ultrapassará o exercício corrente, como no caso das Despesas de Exercícios Anteriores (MCASP, 2017).

2.3.3 Metas e Riscos Fiscais

Após a segunda guerra mundial, em todo o mundo deu-se início a um processo de redefinição do papel estatal frente aos novos impactos econômicos. Para tanto, houve a necessidade de aumento do controle sobre os gastos, os quais poderiam inviabilizar o planejamento público, além da adoção de novos padrões gerenciais (Dalmonech, Teixeira & Sant'Anna, 2011).

Sob tal contexto, a forma como se conduz a política fiscal refletirá, de maneira efetiva, o comportamento das despesas de custeio, investimento e subsídios, tanto em momentos de contrações quanto de expansões (Gobetti & Orair, 2015).

Ainda com base em Gobetti e Orair (2015), ressalta-se que nas últimas décadas o país tem enfrentado políticas fiscais distintas, as quais variam desde o foco em investimentos públicos, até subsídios e gastos correntes.

Para tanto, Fidrmuc (2015) aponta que os recursos geridos pela administração central de um governo são distribuídos de modo que se atendam aos quesitos de distribuição e alocação de oportunidades, fomentando um crescimento igualitário a todas as regiões. Desta forma, lança-se mão de instrumentos de política fiscal e econômica os quais variam de intensidade e modo, de acordo com fatores políticos e culturais de cada país.

Destarte, as normas que regulamentam o direito financeiro no país preveem a elaboração de metas e prioridades de governo, estimando os recursos que podem ser arrecadados e fixando as despesas correlatas, de maneira que se atendam as demandas da sociedade e se distribuam os recursos de maneira inter-regional, possibilitando seu desenvolvimento conjunto (Fidrmuc, 2015).

Outrossim, Ifere e Okio (2018) acentuam que em momentos de crise, muita culpa tem sido atribuída a fatores econômicos como altas taxas, inflação e baixos níveis de crescimento. Entretanto é preciso trazer a discussão ao viés fiscal, de maneira que uma gestão fiscal falha acarreta problemas no processo de planejamento orçamentário.

Quanto a conjuntura brasileira, cabe distinguir que os propósitos que impulsionam a LRF pressupõem a simetria informacional mediante a publicação de relatórios governamentais, ações planejadas e transparentes; e a relação equitativa entre receitas e despesas visando o equilíbrio das contas públicas (Dalmonech, Teixeira & Sant'Anna, 2011).

Ainda no âmbito da LRF, a programação orçamentária e financeira representa o início de um processo de controle orçamentário evidenciado periodicamente com o auxílio de relatórios específicos previstos na própria lei (Parisi *et al*, 2011).

Os impactos da execução do orçamento são percebidos e analisados por meio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, previsto pelos artigos 52 e 53 da LRF. Por sua vez, a celeridade fiscal é apresentada com o auxílio do Relatório de Gestão Fiscal, citado nos artigos 54 e 55 da mesma legislação (Parisi *et al*, 2011).

A importância da responsabilidade com o equilíbrio das contas públicas é destacada por Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013) no sentido de compatibilizar o ritmo de ingresso e saídas dos cofres públicos. De maneira que se preveja, com a maior exatidão possível, os fluxos de recursos.

Ressalte-se que, no fulcro da LRF, fica definido que o ente público somente executará as despesas de acordo com a sua capacidade de arrecadação, em conformidade com a política fiscal vigente, de sorte que se evitem desvios e demais gastos que comprometam a executabilidade do orçamento público (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013).

2.3.4 Programação Orçamentária

Apesar da execução orçamentária e financeira atentar-se ao princípio da anualidade, sua concepção e avaliação ocorrem de forma distinta (Kohama, 2014). A partir dessa afirmativa decorra o funcionamento do ciclo orçamentário, o qual será dissociado do exercício financeiro.

Ainda segundo Kohama (2014), as etapas do ciclo orçamentário envolvem a elaboração, a aprovação, a execução e, por fim, a avaliação. Ressalta-se que apenas a etapa de execução é concomitante ao exercício financeiro.

Isso se faz necessário para que no período de elaboração e aprovação, etapas prévias ao orçamento, sejam realizados levantamentos a respeito das necessidades de bens e serviços à sociedade (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013).

Quanto a fase de avaliação, sua ocorrência é percebida durante e após o exercício financeiro, haja vista que periodicamente o poder executivo publicará relatórios, previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que servirão de ferramenta para o acompanhamento da execução orçamentária e financeira em conformidade com as determinações legais (Kohama, 2014).

O planejamento orçamentário é uma ferramenta importante para que, durante as etapas de previsão, execução e controle de recursos não ocorra uma penalização de camadas mais vulneráveis da sociedade (Toledo Filho & Oliveira, 2007).

Dentre as etapas do planejamento orçamentário, há um momento para concretização das metas e objetivos previamente estabelecidos. Segundo Toledo Filho e Oliveira (2007), após a

promulgação da lei do orçamento e considerando os limites nela fixados, aprovar-se-á o quadro de quotas e programação financeira, disponibilizadas a cada unidade, tendo atenção aos movimentos de execução da receita e despesa.

Seguindo o mesmo entendimento, Ho (2018) alega que a programação orçamentária possui um desenvolvimento complexo, combinando questões macroeconômicas e políticas que buscam controlar e priorizar os gastos públicos.

Após a execução orçamentária e financeira, as informações disponibilizadas pela contabilidade asseguram o controle quanto ao rendimento dos meios disponíveis e equilíbrio das finanças públicas. Neste momento utilizam-se técnicas de prevenção de desvios funcionais que podem colocar em risco a estabilidade financeira do ente público (Toledo Filho & Oliveira, 2007).

Santos, Jankoski, Oliveira e Rasoto (2017) ressaltam a importância do orçamento enquanto elo que permite a execução das políticas públicas. Devendo ser projetado e executado à estrita observância das disposições legais, dos princípios orçamentários e da boa fé com a coisa pública.

O processo de implementação de regras e normativos que coíbam práticas inadequadas no uso de recursos públicos tem levado os gestores mal intencionados a lançarem mão de artifícios contábeis, também chamados de *creative accounting*, para omitir informações, ou utilizar de mecanismos contábeis para transferir despesas à conta de uso restrito, como no caso de despesas de exercícios anteriores (Parisi *et al*, 2011).

Como exemplo prático de contabilidade criativa, cita-se aqui a manipulação de despesas para que se contornem os limites previamente estabelecidos, bem como aqueles aceitos pelos princípios orçamentários. Ademais, são descritos no trabalho de Parisi *et al* (2011), setenta e seis categorias de artifícios manuseados pelos gestores públicos.

No caso das Despesas de Exercícios Anteriores, há uma preocupação com o não reconhecimento da despesa nos exercícios de ocorrência do seu fato gerador, acarretando a obrigatoriedade de pagamento aos orçamentos futuros (Parisi *et al*, 2011).

O ciclo orçamentário envolve diversos atores, sob a perspectiva de que a gestão pública é determinada com a aprovação do legislativo, apropriação e dispêndio dos recursos pelo executivo e satisfação, na concepção da sociedade, usuária e provedora dos recursos (Ho, 2018).

2.3.5 Fundamento Legal dos Instrumentos de Planejamento, Orçamento e Gestão

Desde a década de 40, passou-se a utilizar ferramentas orçamentárias que tipificam os resultados governamentais, chamado então de *performance budgetting*, ou, comumente traduzido como orçamento-programa (Machado Junior, 2012).

Este modelo de orçamento alinha os procedimentos contábeis e orçamentários de maneira que seus registros sejam operacionalizados de forma consonante, mecanismo possível por meio de um sistema de contas adequado (Machado Junior, 2012), como o atual PCASP.

Portanto, como mencionado anteriormente, o orçamento deixa de ser um instrumento formal e começa a ser utilizado pela gestão estratégica, viabilizando ações governamentais. Para isso, são delineados os programas e seus respectivos objetivos, bem como são estimados os custos decorrentes e as medidas de desempenhos apropriadas (Santos *et al*, 2017).

Santos (*et al*, 2017) ressaltam a importância que a modelagem de orçamento-programa vigente possui como elo entre as políticas públicas e sua execução, ordenando os objetivos do governo, à estrita observância das disposições legais, dos princípios orçamentários, e da boa fé com a coisa pública.

Portanto, a par das considerações acima, a proposta orçamentária é composta pelas ações de previsão, aprovação e operacionalização dos recursos que serão utilizados por determinado órgão ou instituição, no governo federal Unidade Gestora Executora, em determinado período (STN, 2015).

A cargo do poder executivo recaem as atividades de previsão e operacionalização. Todavia, conforme esclarecimento e consolidação da matéria pela Macrofunção SIAFI 020301 (STN, 2015), percebe-se que somente serão implementadas aquelas atividades com respaldo legislativo, cuja legalidade tem foro no artigo 165 da Constituição Federal, por meio do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

As ferramentas legislativas supracitadas permitem que o governo compatibilize metas físicas e orçamentárias, trazendo um novo conceito de orçamento público, o qual se volta a consecução dos programas e projetos governamentais (Sanches, 1995). Outrossim, representa uma quebra com o modelo tradicional que não demonstrava preocupação com o cumprimento de ações planejadas (Henrichs, Blanski & Oliveira, 2016).

Sanches (1995) acentua a diferenciação dos papéis entre os poderes legislativo e executivo no momento de criação da modelagem de planejamento orçamentário vigente. Com destaque para a manutenção da expertise do executivo em coordenar os processos complexos de alocação

orçamentária, sugerindo inicialmente as principais demandas alinhavadas com os planos de governo.

Nota-se que, no momento em que o executivo encaminha ao legislativo sua proposta orçamentária, torna-se explícito o receio com os possíveis conflitos de interesse entre a alocação de recursos e a distribuição entre os diferentes segmentos da sociedade (Longo, 1994).

Ademais, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a preocupação com a participação do legislativo no direcionamento das atividades prioritárias a cargo do executivo. Isso é evidenciado com a exigência da criação das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), cujas determinações eram de orientar as metas e prioridades para o exercício financeiro subsequente (Longo, 1994); Em suma, por meio da Figura 1, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2015) demonstra o fluxo percorrido pela proposta orçamentária até a sua execução.

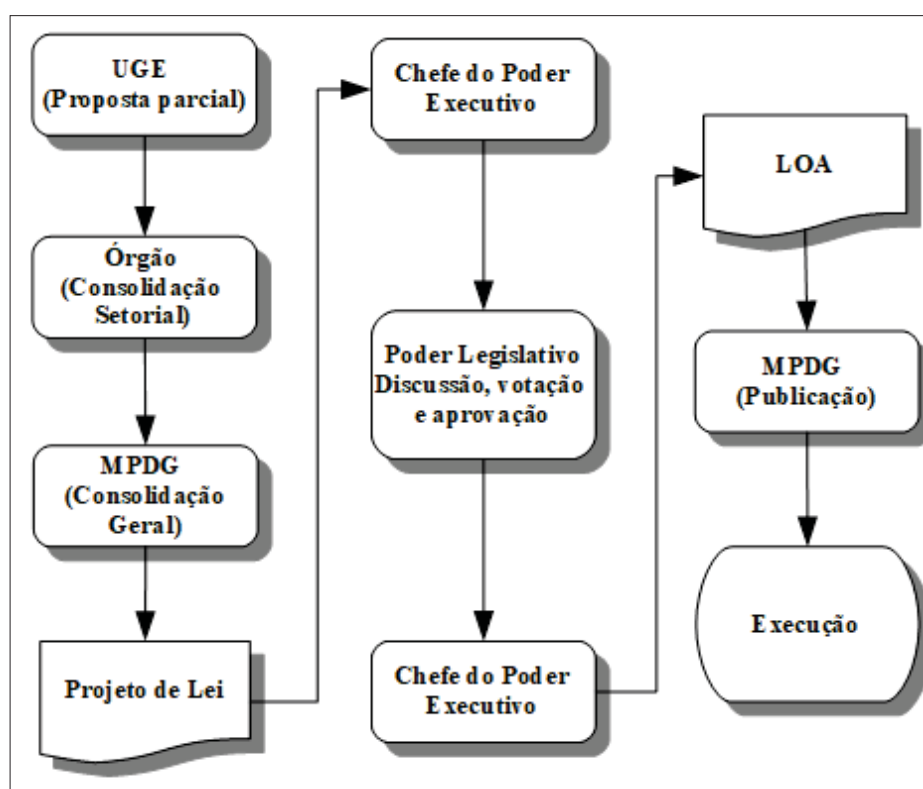


Figura 1: Tramitação do Projeto de Orçamento

Fonte: Adaptado de STN (2015)

Dentre as leis orçamentárias que regulamentam o planejamento e o orçamento público, o PPA pode ser compreendido como a principal ferramenta de exposição das intenções de um governo a médio e longo prazo. É por meio da gestão interanual que são realizadas ações de governo entre regiões. Para isso, o plano precisa envolver mais do que as metas e princípios da gestão, mas

traduzir expectativas coerentes e realistas às demandas da sociedade (Henrichs, Blanski & Oliveira, 2016).

Além disso, mediante a LDO, são anunciadas possíveis alterações na legislação tributária e nas políticas de aplicação das agências oficiais financeiras e de fomento. Salienta-se que, conforme Longo (1994), talvez não houvesse a necessidade de edição de tais medidas por meio de lei específica, dado que se trata de algo que deve constar diretamente no orçamento anual.

Outro aspecto introduzido pela LDO, remete ao limite às operações de crédito, as quais não excederão as despesas de capital. Medida também conhecida como regra de ouro, que evita o financiamento de despesas de carácter contínuo e de capital, com recursos de custeio (Longo, 1994).

Contudo, talvez o aspecto mais relevante da LDO trata do alinhamento entre o PPA e o orçamento anual. Como destacado pela STN (2015), a Lei de Diretrizes Orçamentárias compatibiliza as metas às disponibilidades financeiras do exercício, de maneira que o equilíbrio orçamentário e financeiro seja respeitado.

Por fim, a parte mais operacional do processo orçamentista recai à LOA. É por meio do orçamento anual que a sociedade, representada pelos seus governantes, determina como e para quem serão providos os bens e recursos públicos. Cabe lembrar que ao executivo cumpre dar iniciativa a proposta, mas sua aceitação pressupõe o aval do poder legislativo (Longo, 1994).

2.4 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

A Lei nº 4.320/64 define as Despesas de Exercícios Anteriores como aquelas para as quais o orçamento consignava crédito próprio, mas que não tenham sido processadas na época apropriada.

Além destes, a legislação supracitada abrange as despesas que foram inscritas em Restos a Pagar, mas que tiveram sua prescrição interrompida, além dos compromissos reconhecidos após o final do exercício de ocorrência do fato gerador.

De forma pragmática, o MCASP (2017) explica que se tratam de despesas que tiveram seu fato gerador ocorrido em exercício anterior àquele em que ocorrerá a consignação do crédito orçamentário.

Mota (2009) tece comentários a respeito da execução indevida neste tipo de despesa, em que pese sua previsão legal, em carácter de excepcionalidade, mas ferindo o regime de competência para contabilização da despesa, previsto pelo artigo 35 da Lei nº 4.320/64.

Sob esse aspecto, as despesas deveriam ser apropriadas no exercício de sua ocorrência, à conta da emissão da nota de empenho e, caso se faça necessário seu pagamento em exercício distinto, que sua correspondência financeira seja realizada nos trâmites previstos aos Restos a Pagar (Mota, 2009).

A problemática envolta na execução das Despesas de Exercícios Anteriores remete a previsibilidade de valores a serem alocados no orçamento subsequente ao de sua elaboração, haja vista que eventuais despesas, por vezes volumosas, podem comprometer o planejamento do exercício em que se paguem (Mota, 2009).

Neste sentido, a perseguição ao equilíbrio fiscal remete ao comprometimento com as obrigações assumidas no decorrer de um exercício, ao passo que suas receitas são obtidas surge a necessidade de elaboração da programação financeira e do cronograma de desembolso, tratado na Lei nº 4.320/64 (Reis, 2003).

Em face dos apontamentos supracitados, os regramentos que discorrem a respeito do direito financeiro, em especial à Lei nº 4.320/64 e, no que cabe ao governo federal, o Decreto nº 93.872/86, de modo discreto, refletem o carácter excepcional na execução da despesa de exercício anterior, dado que, após a ocorrência do fato gerador, é devido o cumprimento da obrigação perante o fornecedor (Mota, 2009).

Entendimento similar ao apresentado pelo acórdão 3325/2012 – TCEPR, o qual determina o pagamento das Despesas de Exercícios Anteriores, haja vista que a falta de pagamento ensejaria o enriquecimento seu causa em favor da administração pública.

Na última década notou-se a preocupação, nos países em desenvolvimento, com o incremento de meios para alcançar o equilíbrio fiscal, assumindo que o crescimento sustentável pressupõe a gestão eficiente de receitas e despesas (Melo, Pereira & Souza, 2014).

Todavia, Melo, Pereira e Souza (2014) realçam determinados estudos, os quais apontam que quanto maior o rigor fiscal, maior a probabilidade de que sejam evidenciadas praticas contábeis pouco legitimadas.

Ou seja, há a sugestão de que, como no exemplo brasileiro, cujas regras acerca do fisco tem sido incrementadas nos últimos quinze anos, ao passo que são desenvolvidos meios de tornar a gestão fiscal mais eficiente, a contabilidade precisa evoluir e criar mecanismos que coíbam práticas pouco desejáveis (Melo, Pereira & Souza, 2014).

Deste modo, considerando a falta de discricionariedade com este tipo de despesa, cabe ainda o apontamento feito por Angélico (2014) em favor da apuração de responsabilidade do servidor que deu causa a geração de despesa sem prévio empenho, em claro desrespeito ao disposto pelo artigo 60 da Lei nº 4.320/64.

2.4.1 Condições para Realização de Despesas de Exercícios Anteriores

Conforme explicado pelo MCASP (2017), a Lei nº 4.320/64 expõe as três situações em que a execução de Despesas de Exercícios Anteriores será aceita, denotando o carácter excepcional a este tipo de despesa.

Cumprido esclarecer que o mesmo dispositivo legal é mencionado pelo Decreto nº 93.872/86, ao determinar, mediante as alíneas do artigo 22, quais as condições em que as instituições públicas poderão realizar Despesas de Exercícios Anteriores.

Assim, os regramentos supracitados determinam que podem ser consideradas as despesas que não foram processadas à época adequada, tida como aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado quando do encerramento do exercício, mas que o fornecedor tenha cumprido com as suas obrigações dentro do prazo estabelecido (MCASP, 2017).

Outra situação remete aos empenhos, inscritos em Restos a Pagar, mas que tiveram sua prescrição interrompida, no governo federal com base nas determinações do Decreto nº 93.872/86. Entretanto, persiste vigente o direito de recebimento por parte do credor (MCASP, 2017).

Por fim, a terceira situação mencionada trata de despesas não previstas e reconhecidas após o encerramento do exercício, como no caso daquelas criadas em virtude de lei, em que o reconhecimento do direito recaia em exercícios subsequentes aquele em que se deu ganho de causa (MCASP, 2017).

Mota (2009), em síntese, defende que as Despesas de Exercício Anteriores remetem ao reconhecimento em exercício posterior ao seu fato gerador, evidenciado pela emissão da nota de empenho, em desatenção ao disposto pela Lei nº 4.320/64.

No entanto, ainda se valendo dos apontamentos de Mota (2009), cabe ressaltar que existem outras situações, alheias às previsões legais, em que há a obrigatoriedade de pagamento pela administração pública em face da ocorrência do fato gerador da despesa.

Tais situações remetem aqueles empenhos, inscritos em Restos a Pagar, que sejam insuficientes para cobrir o valor a ser pago. Salienta-se que Mota (2009) traz uma diferenciação a alínea “a” do Decreto nº 93.872/86, haja vista que o empenho não foi anulado no encerramento, pelo contrário, requer o complemento orçamentário para custear a despesa em questão.

Angélico (2014) destaca ainda a obrigatoriedade de manifestação formal do ordenador de despesas enquanto autoridade para reconhecer a dívida perante o fornecedor que eventualmente prestou o serviço ou forneceu determinado bem.

A apuração de responsabilidade, mencionada anteriormente, visa aumentar a discricionariedade do gestor público na geração de despesas que podem afetar o equilíbrio fiscal, em decorrência da assunção de obrigações pelo exercício corrente de despesas que deveriam ter sido reconhecidas em outro exercício (Reis, 2003).

2.4.2 Características das Despesas de Exercícios Anteriores

A despesa pública é passível de discriminação em virtude das suas características institucionais, funcionais, da sua estrutura programática e pela sua natureza orçamentária (MCASP, 2017).

As características institucionais refletem a distribuição orçamentária de forma hierárquica entre órgãos e unidades orçamentárias. Já a classificação funcional trata da separação do orçamento de acordo com suas funções e subfunções, demonstrando em que área de ação ocorrerá a atuação governamental (MCASP, 2017).

Por sua vez, a classificação pela estrutura programática demonstra a execução do Plano Plurianual em razão de seus programas, ações, atividades projetos e demais desmembramentos típicos do orçamento-programa (Nascimento, 2006).

Por fim, as características das despesas dispostas pela natureza orçamentária permitem diferenciá-las, primordialmente, pelas suas categorias econômicas e elementos. Além de possibilitar identificar, o Grupo de Natureza da Despesa, sua Modalidade de Aplicação e, se necessário, seus desdobramentos por Sub-Elementos (MCASP, 2017).

Cabe destacar a discriminação das despesas pela sua natureza, consubstanciada pela Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, permite que as Despesas de Exercícios Anteriores, sejam evidenciadas pelo seu elemento de despesas, que responde pela rubrica 92.

O Manual Técnico do Orçamento (MTO, 2017) discorre ainda sobre a caracterização da programação orçamentária de maneira qualitativa e quantitativa. A primeira remete as classificações relativas ao ato de orçar, dispondo quem executará determinada atividade; qual o tema de política pública; como será feito; como será mensurado; dentre outros, conforme exposto no Quadro 1.

Bloco	Item	Propósito
Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual orçamento?
Institucional	Órgão / Unidade Orçamentária	Quem é o responsável por fazer?
Funcional	Função / Subfunção	Em que áreas de despesa a ação governamental será realizada?
Programática	Programa	Qual o tema da Política Pública?
Informações do Programa	Objetivo	O que se pretende alcançar com a implementação da Política Pública?
	Iniciativa	O que será entregue pela Política Pública?
Informações da Ação	Ação	O que será desenvolvido para alcançar o objetivo do programa?
	Descrição	O que é feito? Para que é feito?
	Implementação	Como é feito?
	Produto	O que será produzido ou prestado?
	Unidade de Medida	Como é mensurado?
	Subtítulo	Onde é feito? Onde está o beneficiário do gasto?

Quadro 1: Classificação Qualitativa da Despesa Pública

Fonte: Adaptado de MTO (2017)

Não obstante, a classificação quantitativa permite distinguir financeiramente qual o montante necessário pra atender as a ação orçamentária proposta, se valendo das seguintes características (MTO, 2017), conforme Quadro 2.

Item	Propósito
Categoria Econômica da Despesa	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
Grupo de Natureza da Despesa?	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
Modalidade de Aplicação	De que forma serão aplicados os recursos?
Elemento de Despesa	Quais os insumos que se pretende utilizar ou adquirir?
Identificado de Uso (IDUSO)	Os recursos são destinados para contrapartida?
Fonte de Recursos	De onde virão os recursos para realizar a despesa?

Quadro 2: Classificação Quantitativa da Despesa Pública

Fonte: Adaptado de MTO (2017)

Desta forma, a despeito das demais características da despesa pública, a classificação orçamentária pela sua natureza permite que sejam identificados quais os meios que a instituição dispõe para formação de um patrimônio ou para custear suas atividades (Mota, 2009). No caso da presente pesquisa, expõe o registro de determinado tipo de despesas.

2.5 EMBASAMENTO LEGAL SOBRE AS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Segundo o disposto pelo artigo 35 da Lei nº 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele empenhadas. A partir disso, Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013) afirmam que se consagrou o regime de competência para o reconhecimento de despesas sob a ótica orçamentária.

Isso demonstrou uma mudança no entendimento do momento de reconhecer a despesa pública, dado que não se considera mais a sua liquidação, a qual representava o momento de assunção da obrigação de pagamento do estado, mas sim seu empenhamento. Assim, é possível que os resultados contábeis expressem possíveis fatos que venham alterar as contas públicas sem que, necessariamente, já tenham ocorrido (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013).

Monteiro e Gomes (2013) afirmam que a adoção ao regime de competência aufere maior transparência ao orçamento, aumento na eficiência do gasto público, bem como a *accountability* pelos resultados.

Entretanto, há de se mencionar que os valores empenhados, apropriados no passivo da entidade, deverão possuir lastro financeiro de acordo com a arrecadação no exercício corrente, sob pena de não possuírem recursos suficientes para cobrir eventual despesa de outro exercício (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013).

É nesse sentido que o aspecto legal infere no reconhecimento de Despesas de Exercícios Anteriores, haja vista que, conforme disposto pela Orientação Normativa AGU nº 04/2009, haverá a obrigação do ente público em reconhecer dívida a fim de indenizar eventual despesa sem cobertura contratual.

Desta forma, segundo o MCASP (2017), caberá a autoridade competente empenhar a despesa no exercício corrente, à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada pelo seu elemento, contendo informações acerca do seu respectivo credor, descrever aquilo que deu favor à causa, datas de execução, valores correspondentes, documentos fiscais comprobatórios, bem como a motivação pela qual não houve o empenhamento na época apropriada.

2.5.1 Responsabilização dos Agentes Públicos

Ao agente público que atuar em inobservância aos dispositivos legais caberá a instauração de processo para apuração de responsabilidade (Angélico, 2014), haja vista que, no caso do

reconhecimento de Despesas de Exercícios Anteriores, seus atos podem causar prejuízo no planejamento das ações para o exercício vigente.

Nesta seara Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013) lembram que as sanções dispostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal são severas, de modo que a assunção de obrigação que não atenda suas determinações podem ser consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público.

Ademais, trata-se de um ato de improbidade administrativa, o qual lesa o erário, mediante a ordenação de despesas sem o prévio empenho, ainda sem o devido abrigo legal, evitando que o dispêndio de recursos tivesse fundamento em lei ou regramento (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013).

Segundo o Manual do Ordenador de Despesas (MOD, 2014), redigido pelo Conselho Nacional do Ministério Público, a ordenação de despesas é devida a qualquer autoridade cujos atos resultem na autorização à emissão de empenho.

Para atingir o nível desejado de competência em sua função, é desejável que se tenha conhecimento em diversas áreas, demonstrando regularidade dos seus atos quanto a aplicação orçamentária (MOD, 2014).

Entretanto, a responsabilidade não recai somente sobre a autoridade capaz de autorizar a emissão de empenhos, mas também àqueles agentes públicos responsáveis pela administração e condução de haveres públicos. Desta forma, como previsto pelo Decreto Lei nº 200/67, o ordenador de despesas não é responsável pelos atos praticados pelos seus subordinados que extrapolem as ordens recebidas (MOD, 2014).

Portanto, com fundamento à LRF, é irregular e indevida a criação de despesas sem declaração do ordenador quanto a disponibilidade orçamentária prevista na Lei Orçamentária Anual (MOD, 2014). Embora exista a previsão legal para a execução de Despesas de Exercícios Anteriores, é necessário que haja justificativa cabível para sua realização, de sorte que os atos praticados sejam considerados em conformidade com a legislação aplicável (Reis, 2003).

2.5.2 Considerações dos Órgãos de Controle

Consoante as disposições legais, cabe aqui apresentar os entendimentos dos Tribunais de Contas, visto que representam o controle externo, por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial das entidades públicas, analisando aspectos ligados à legalidade, legitimidade e economicidade das contas públicas (Amorim, Diniz & Lima, 2017).

Inicialmente salienta-se que a concepção de planejamento no âmbito público está intimamente atrelada a estruturação em programas de governo, também chamado de orçamento-programa, aos quais são traçados objetivos que por sua vez compõem metas e iniciativas. Logo, o controle será exercido mediante a avaliação do rendimento das políticas públicas, as quais buscam relevância social e concretização dos direitos sociais (Santos, *et al*, 2017).

Nota-se uma preocupação com o dispêndio inteligente de recursos, almejando êxito na ação pública com o menor gasto possível (Amorim, Diniz & Lima, 2017). Para atingir esse alto nível no padrão de trabalho, é de competência dos tribunais a auditora acerca das demonstrações financeiras, cumprimentos das leis, acordos e congêneres, bem como a emissão de opiniões quanto a confiabilidade das receitas e despesas (Acórdão 724/2018 – TCU – Plenário).

Parisi *et al* (2011) expõem que, dentro da sua competência, os tribunais de todo o país realizam apontamentos relativos a prática de atos de gestão irregulares, procedendo com punições aos responsáveis.

Outrossim, destaca-se que, como mencionado anteriormente, tais atividades estão envoltas num contexto de maior *accountability*, realizado e evidenciado por meio do acompanhamento procedimental e financeiro (Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013).

Assim, segundo Castaldelli Junior e Aquino (2011), para realizar o acompanhamento adequado da gestão de recursos públicos são utilizados artifícios como relatórios de fiscalização, tomadas de contas e acórdãos, como os apresentados adiante.

Cabe então esclarecer o entendimento quanto ao descumprimento aos artigos 60 e 64 da Lei nº 4.320/64, no que se refere a assunção de pagamento sem o empenhamento prévio, conforme Acórdão nº 32/2007 – 2ª Câmara TCU.

Ademais, no que se refere a importância do equilíbrio fiscal entre os recursos arrecadados e as despesas decorrentes, o Acórdão 724/2018 – TCU – Plenário exige atenção quanto ao desempenho na arrecadação de receitas, no sentido de executar da melhor forma possível as estimativas inicialmente propostas da Lei Orçamentária e adotar providências que combatam a sonegação e recuperem créditos tanto na esfera administrativa quanto judicial.

Posto isso, no que diz respeito as Despesas de Exercícios Anteriores, a Decisão nº 437/11 – TCEDF lembra da necessidade de respeito a legislação aplicável e, quando necessário, fundamentar sua execução por meio de Reconhecimento de Dívida, podendo levar à responsabilização civil e penal dos agentes públicos responsáveis

Por sua vez, o texto proferido pelo egrégio Tribunal de Contas do Estado do Paraná, possuir entendimento similar, ao se ocupar com a apuração de responsabilidade relativa a execução de

despesas não empenhadas que tiveram seu fato gerado ocorrido em exercício anterior (Acórdão 3325/2012 – TCEPR).

O citado texto do tribunal paranaense adverte ainda que as Despesas de Exercícios Anteriores estão em inobservância às normas de Direito Financeiro, previstas na Lei nº 4.320/64, como exposto a seguir.

[...] o pagamento de despesas de exercícios anteriores deverá ocorrer na forma prevista pelo artigo 375 da Lei nº 4.320/64, observada a vedação do artigo 426 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, em um primeiro momento, a resposta à consulta seria pela impossibilidade de pagamento de despesas realizadas em desconformidade com as normas acima referenciadas. De outra parte, como bem ponderou a Diretoria de Contas Municipais, o não adimplemento de obrigações implicaria em enriquecimento sem causa em favor da Administração Pública (Acórdão 3325/2012 – TCEPR).

Dada a obrigatoriedade de pagamento mencionada, denota-se o critério de excepcionalidade na realização deste tipo de despesa. Entendimento condizente a Consulta nº 932736 – TCEMG, cujo teor advoga que as despesas devem ser executadas e pagas no mesmo exercício financeiro e, extraordinariamente, deixados a pagar no exercício subsequente, desde que seja provisionado o equivalente em caixa, em respeito ao princípio da anualidade.

Considerando o contexto de atípico das Despesas de Exercícios Anteriores, o Acórdão nº 806/2014 – TCU – Plenário prevê a definição de procedimentos e rotinas contábeis para o registro contábil e suporte documental ao fenômeno.

Nota-se que a forma com que as instituições públicas de ensino gerem seus recursos, tanto administrativos, pessoais, financeiros, dentre outros, é objeto de atenção e análise por parte dos tribunais de contas.

Sob esta perspectiva, é preciso mencionar os apontamentos realizados junto ao Acórdão 3455/2014 – TCU – Plenário, cujo diagnóstico, no entendimento do próprio colegiado, fomenta maior racionalização nas ações de controle, aprimorando as atividades de gestão e governança, auferindo impactos positivos à consecução de seus objetivos institucionais.

Demonstra-se portanto o envolvimento dos órgãos auxiliares de controle externo com os fundamentos legais e acadêmicos que suportam a presente pesquisa. Dessarte, aspectos ligados à gestão responsável das IFES; controle dos recursos; atenção às determinações legais aplicáveis; bem como a discricionariedade na execução de Despesas de Exercícios Anteriores são observados nos relatórios emitidos pelos tribunais, conforme síntese apresentada no **Erro! Fonte de referência não encontrada..**

Tribunal	Instrumento de Controle	Aspecto Abordado
TCU	Acórdão 32/2007 – TCU – Segunda Câmara	Abstenção quanto ao reconhecimento de dívidas, em virtude de configurar despesas sem cobertura contratual apropriada.
TCE/DF	Decisão nº 437/11 – TCEDF	Necessidade de fundamentação para execução de Despesas de Exercícios Anteriores, cabendo a responsabilização civil e penas dos agentes públicos responsáveis.
TCE/PR	Acórdão 3325/2012 – TCEPR	Excepcionalidade no pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores, devido à inconformidade às normas do direito financeiro. Entretanto, o cumprimento destas obrigações é devido em face da possibilidade de incorrer em enriquecimento sem causa.
TCU	Acórdão 806/2014 – TCU – Plenário	Importância quanto a definição de procedimentos e rotinas contábeis para o registro contábil e suporte documental a fenômenos relacionados ao reconhecimento de dívidas.
TCU	Acórdão 3455/2014 – TCU – Plenário	Maior profissionalismo na gestão das IFES sob diversos aspectos, incluindo a gestão de recursos, dentre os quais encontra-se a discricionariedade na execução de Despesas de Exercícios Anteriores.
TCE/MG	Consulta nº 932736 – TCEMG	Respeito ao princípio da anualidade visando o equilíbrio fiscal dos entes públicos.
TCU	Acórdão 291/2018 – TCU – Plenário	Combate às práticas inadequadas de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior.
TCU	Acórdão 724/2018 – TCU – Plenário	Dever de zelar pela legalidade, legitimidade e economicidade de gestão. Visando a execução orçamentária e financeira racional e submissa aos regramentos cabíveis.

Quadro 3: Apontamentos dos Tribunais de Contas

Fonte: Elaborado pelo autor

2.6 INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

O Conceito de universidade, tal qual se conhece atualmente, não existia antes do século XIII. Nesse tempo, as instituições de ensino continham um agremiado de professores e alunos, de forma cosmopolita, com orientação social e política referendada pelos papas e reis (Roth, Espíndola, Santos, Dorion, Fachinelli & Severo, 2013).

No Brasil, desde o momento de sua colonização, o sistema de ensino superior concentrava-se nas metrópoles, como foco elitista, havendo maior priorização do ensino do que na pesquisa (Roth *et al*, 2013).

Após a promulgação da Constituição de 1988 as instituições de ensino superior foram segregadas entre privadas e públicas, estas com responsabilidade principal de execução aos estados e para a união (Roth *et al*, 2013).

Segundo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação, como citado por Roth (*et al*, 2013), o conceito de universidade remete a pluridisciplinaridade de formação, de pesquisa e extensão, e de domínio e cultivo do saber humano.

Entretanto a geração do conhecimento oferecido por estas instituições depende da estrutura educacional brasileira, a qual exerce um papel relevante na execução do planejamento estratégico dessas organizações (Roth *et al*, 2013).

No que se refere a qualidade do ensino, é preciso mencionar que sua percepção é dada pelo grau de atendimento às expectativas de seus clientes/consumidores, neste caso, a sociedade. Seu desempenho pode então ser mensurado de acordo com o cumprimento de sua função social, refletida em produtos de qualidade, frutos de suas atividades (Grasel, 2002).

Grasel (2002) cita ainda que seu desempenho pode ser avaliado por meio de indicadores quantitativos. Os quais precisam ir além de uma perspectiva produtivista, como definido por Mattos e Terra (2015) mas sim avaliar o que poderia ser oferecido a partir de determinado volume de recursos.

Posto isso, cabe mencionar que muitos modelos de avaliação, tem recebido críticas pela ausência de perspectiva a respeito das contribuições geradas pelas IFES no que se refere aos benefícios sociais (Santos, 2002).

Neste sentido, a qualidade do ensino superior brasileiro pode ser avaliada em consonância com o disposto pela Portaria nº 40, de dezembro de 2007, bem como pelo contido na Portaria INEP nº 515, de 14 de junho de 2018, os quais têm fundamento junto ao ENADE e demais bases do Ministério da Educação, conforme metodologia própria e aprovada pela Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior (CONAES).

O primeiro indicador de qualidade é chamado de Índice Geral de Cursos (IGC) se volta à instituição de educação superior como um todo. Seu cálculo consiste numa avaliação quanto as notas obtidas nos últimos Conceitos Preliminares de Curso (CPC's), ponderado pelas matrículas de cada curso; média dos conceitos de avaliação dos programas de pós-graduação; distribuição dos estudantes entre os níveis de ensino, graduação e pós-graduação (INEP^a).

O Conceito ENADE, e contempla a avaliação periódica dos cursos de graduação, mediante participação dos estudantes concluintes. Os eixos tecnológicos avaliados dividem-se entre bacharelados e licenciaturas; e tecnológicos (INEP^b).

Outro indicador de qualidade do ensino superior disposto pela Portaria nº515/18, trata do Conceito Preliminar de Curso (CPC), cuja avaliação também se volta aos cursos de graduação, no entanto, ocorre no ano subsequente ao ENADE e considera aspectos ligados ao processo formativo

do estudante, como os insumos em relação às condições de oferta, corpo docente, infraestrutura e recursos didático-pedagógicos (INE^c).

Por fim, o Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD) mensura o valor agregado pelo estudante durante sua graduação. De maneira que seus desempenhos no ENEM e no ENADE são utilizados como *proxy* do seu desenvolvimento acadêmico (INEP^d).

Saliente-se que o ciclo avaliativo em questão compreende todas as etapas acadêmicas, considerando inclusive a disposição de recursos pessoais e de infraestrutura, necessários para o atendimento das atividades-fim das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

Ademais, é preciso frisar que, segundo as informações disponíveis junto ao e-MEC¹, em todo o Brasil existem 3.073 Instituições de Ensino Superior, destas apenas 134 destinam-se ao ensino público federal, denominadas Instituições Federais de Ensino Superior. As quais são classificadas entre Centro Universitário (2); Escola de Governo (8); Instituição Especialmente Credenciada para Oferta de Cursos Lato Sensu (14); Faculdade (6); Centro Federal de Educação Tecnológica (2); Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia (39); e Universidade (63).

A região com o maior número de instituições é a sudeste com 46, seguido da região nordeste com 29 instituições, centro-oeste com 23, norte com 19 e, a região sul com 17 instituições públicas federais e de ensino superior.

1 Base de dados oficial de informações relativas às Instituições Federais de Ensino Superior e cursos de graduação, disponível em <http://emec.mec.gov.br/>.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A partir deste momento são apresentados os procedimentos utilizados para escolha das variáveis, bem como da estrutura da pesquisa. Durante a composição do presente estudo, buscou-se a fundamentação por meio do suporte teórico e estatístico que tragam confiabilidade e significância aos resultados.

Ademais, salienta-se que se trata de uma pesquisa de cunho exploratório. Entendida como aplicada no que se refere a sua natureza, pois buscar gerar conhecimento para a resolução de problemas de ordem prática. Quanto ao objetivo, será realizada uma análise descritiva e explicativa. Por sua vez, a coleta dos dados se dará por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental, já sua análise utilizará uma abordagem mista (Prodanov & Freitas, 2013; Silveira & Córdova, 2009; Silva & Menezes, 2005).

Considerando o problema de pesquisa proposto (**Qual a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior?**) a pesquisa em tela pode ser delineada conforme a Figura 2.

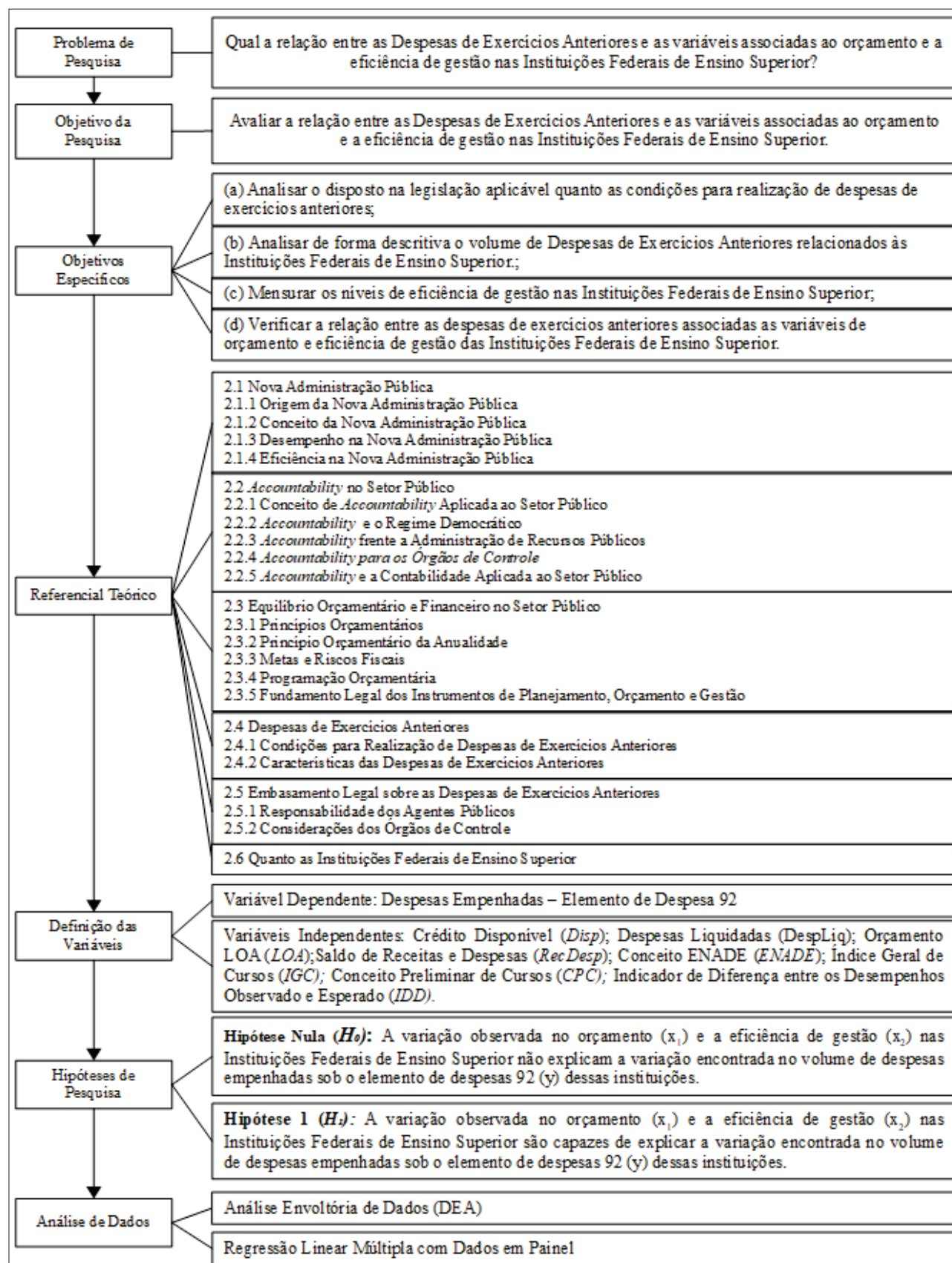


Figura 2: Delineamento da Pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir do quadro supra, serão abordadas quais as variáveis que compõem o estudo, bem como as hipóteses para verificação do problema proposto, além disso, abordar-se-ão os procedimentos para coleta de dados e seus respectivos tratamentos estatísticos.

3.1 POPULAÇÃO, AMOSTRA E ESTRUTURA DO ESTUDO

O estudo consistirá em uma análise das Despesas de Exercícios Anteriores frente a aspectos orçamentários e de eficiência gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior; Conforme mencionado anteriormente, serão consideradas as IFES categorizadas de acordo com o Ministério da Educação, as quais remetem a 134 instituições.

No entanto, a organização acadêmica dessas instituições é divergente entre si, de forma que somente as universidades, dado o volume de instituições e suas características aproximadas serão utilizadas como amostra do presente estudo.

Portanto, a amostra analisada considera as 63 Universidades Federais, das quais apenas 56 apresentaram observações suficientes que não comprometam a integridades da amostra.

As 56 Instituições Federais de Ensino Superior que são objetos de análise da presente pesquisa estão demonstradas no Quadro 4.

Instituição	SIGLA	Instituição	SIGLA
Fun.Univ.Fed.de Ciências da Saúde de P. Alegre	UFCSPA	Universidade Federal de Goiás	UFG
Fund. Universidade Federal Vale São Francisco	UNIVASF	Universidade Federal de Itajuba - Mg	UNIFEI
Fundação Universidade de Brasília	UNB	Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF
Fundação Universidade do Maranhão	UFMA	Universidade Federal de Lavras	UFLA
Fundação Universidade Fed. da Grande Dourados	UFGD	Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG
Fundação Universidade Fed.de Mato Gros.do Sul	UFMS	Universidade Federal de Pernambuco	UFPE
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT	Universidade Federal de Roraima	UFRR
Fundação Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC
Fundação Universidade Federal de Pelotas	UFPEL	Universidade Federal de Santa Maria	UFSM
Fundação Universidade Federal de Rondônia	UNIR	Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP
Fundação Universidade Federal de S.J.del-Rei	UFSJ	Universidade Federal do Ceara	UFC
Fundação Universidade Federal de São Carlos	UFSCAR	Universidade Federal do Espírito Santo	UFES
Fundação Universidade Federal de Sergipe	UFS	Universidade Federal do Estado Rio de Janeiro	UNIRIO
Fundação Universidade Federal de Tocantins	UFT	Universidade Federal do Oeste do Para	UFOPA
Fundação Universidade Federal de Uberlândia	UFU	Universidade Federal do Para	UFPA

Fundação Universidade Federal de Viçosa	UFV	Universidade Federal do Paraná	UFPR
Fundação Universidade Federal do ABC	UFABC	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB
Fundação Universidade Federal do Acre	UFAC	Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ
Fundação Universidade Federal do Amapá	UNIFAP	Universidade Federal do Rio Grande - Furg	FURG
Fundação Universidade Federal do Pampa	UNIPAMPA	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN
Fundação Universidade Federal do Piauí	UFPI	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS
Universidade Fed. Vales Jequitinhonha E Mucuri	UFVJM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM
Universidade Federal da Bahia	UFBA	Universidade Federal Fluminense	UFF
Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS	Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA
Universidade Federal da Paraíba	UFPB	Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE
Universidade Federal de Alagoas	UFAL	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ
Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL-MG	Universidade Federal Rural do Semi-Arido	UFERSA
Universidade Federal de Campina Grande	UFCG	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR

Quadro 4: Amostra da Pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor

Da mesma forma que apresentado com o total da IFES, como citado anteriormente, a grande maioria da amostra se concentra na região sudeste, seguido por nordeste e sul, conforme demonstrado pelo Gráfico 2.

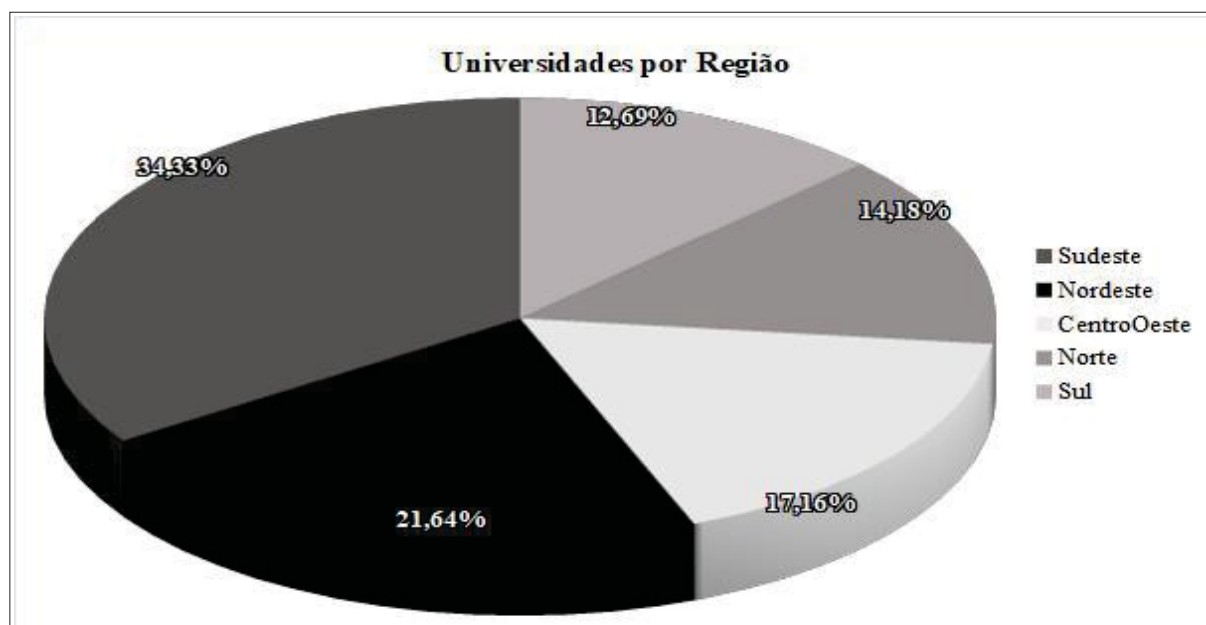


Gráfico 2: Universidades da Amostra por Região

Fonte: Elaborado pelo autor

Salienta-se também, que dentre as universidades mencionadas anteriormente apenas duas, Universidade Federal de Campina Grande e a Universidade Federal da Fronteira Sul não possuem cursos na modalidade à distância. Este dado poderia indicar uma possível alteração na composição de despesas das instituições. Entretanto, dado que a maior parte da amostra é homogênea neste quesito, todas foram consideradas.

Posto isso, cabe esclarecer que as Despesas de Exercícios Anteriores, objeto principal da presente pesquisa, serão tratadas como variável dependente, haja vista que se comportam como resultado, ou consequência, de determinado estímulo, no caso como manipulação das variáveis independentes (Köche, 2011).

Como apresentado pela fundamentação teórica, as demais variáveis compõem uma estrutura independente ligada ao orçamento e a eficiência de gestão; Nesta seara, é preciso ressaltar que o orçamento público representa uma ferramenta de gestão e controle das ações governamentais, se tratando de um vetor das despesas que tiveram previsão legal (Santos, Jankoski & Oliveira, 2017; Parisi *et al*, 2011; Ho, 2018).

Por sua vez, a variável relacionada a eficiência de gestão, que está no cerne da Nova Administração Pública, pressupõe estruturas administrativas menos custosas com uma melhor prestação de serviços à sociedade (Rezende, Slomski & Corrar, 2005; Dumitrescu & Dogaru, 2016; Silva & Revorêdo, 2005; Marques & Almeida, 2004; Mathiasen, 1999).

Para proporcionar um melhor entendimento quanto a estrutura e relacionamento entre as variáveis, elaborou-se a .

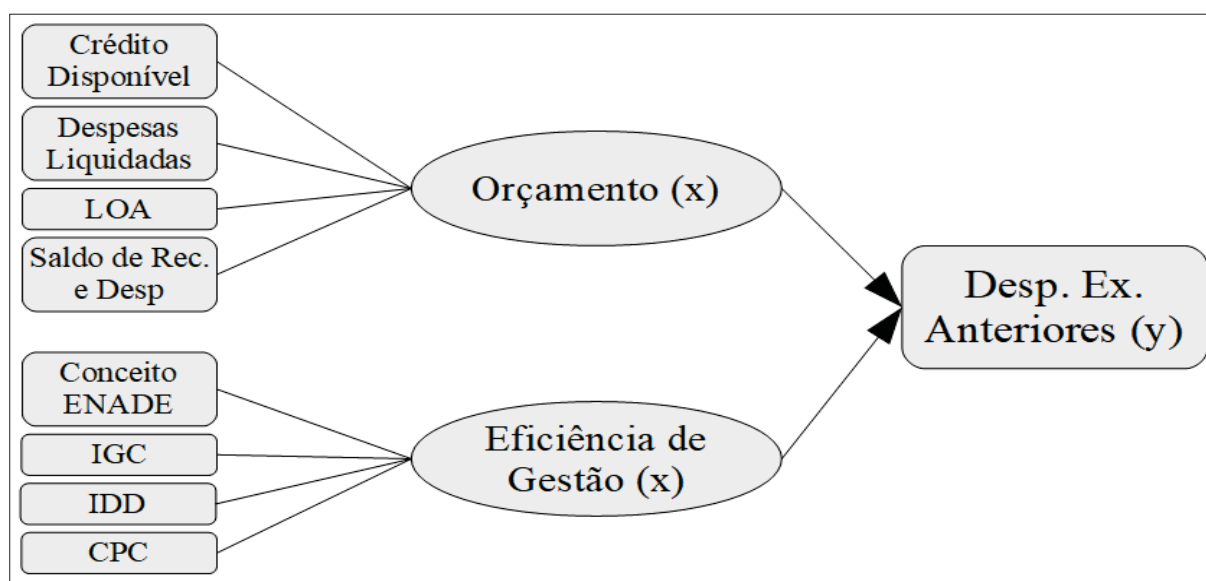


Figura 3: Estrutura e Relacionamento entre as Variáveis

Fonte: Elaborado pelo autor

3.2 ABORDAGEM DA PESQUISA

Os aspectos técnicos da pesquisa correspondem ao seu planejamento e estruturação, os quais abordam a diagramação para coleta e análise das informações (Martins & Theóphilo, 2016). A partir disso, serão consideradas as formas tradicionais de classificação das pesquisas.

Neste sentido, quanto a sua natureza, o presente estudo visa a gerar conhecimento de aplicação prática, mediante a resolução de problemas específicos. Características inerentes à pesquisa aplicada, conforme Prodanov e Freitas (2013).

Por sua vez, seus objetivos podem ser assumidos como exploratórios e descritivos. Exploratórios, dada a vertente de estudos que relacionam as variáveis ligadas às Despesas de Exercícios Anteriores com fatores orçamentários e de gestão, além dos apontamentos recorrentes dos órgãos de controle acerca do tema. Tais fatores proporcionam uma visão ampla de determinado fenômeno, aliado ao fato de se tratar de um assunto abordado de modo não frequente (Gil, 2008).

No que se refere ao carácter descritivo, percebe-se que há a descrição dos atributos relacionados a determinado fenômeno, além do estabelecimento de relação entre variáveis (Silva & Menezes, 2005). Cabe ressaltar que, conforme Silveira e Córdova (2009), este tipo de pesquisa é comumente relacionado à análise documental.

A partir disso, a classificação adequada aos procedimentos utilizados recai à pesquisa bibliográfica e documental. Dado que se valem de materiais publicados, constituídos de livros, artigos científicos, dissertações, dentre outros. Contudo, também se aproveita de trabalhos que não receberam tratamento analítico, explicitamente percebido pelos apontamentos realizados pelos órgãos de controle (Martins & Theóphilo, 2016).

Por fim, a pesquisa em tela se vale de artifícios típicos à abordagem quantitativa. No entanto, ainda prescinde de aspectos qualitativos para atingimento de seus resultados, remontando a uma abordagem mista. Isso se deve ao fato de que há a preocupação com a compreensão e explicação da dinâmica entre determinadas relações sociais, além da interpretação de fenômenos e a atribuição de significados no processo (Leão, Benício de Mello & Vieira, 2009).

Entretanto, no que cabe a abordagem quantitativa, é notável o uso de dados numéricos, analisados e interpretados com o auxílio de técnicas estatísticas, inerentes a este tipo de pesquisa. Esta modalidade de abordagem requer amostras representativas da população, de forma que se permita à linguagem matemática a descrição das causas de um fenômeno social (Martins & Theóphilo, 2016).

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Inicialmente, para mensurar a eficiência de gestão nas IFES, será utilizada a Análise Envoltória de Dados (DEA), após esse procedimento, os resultados dos escores de eficiência, bem como as variáveis relativas ao orçamento serão relacionadas às Despesas de Exercícios Anteriores, por meio de regressão linear múltipla com Dados em Pannel, compreendendo o período de 09 anos, entre 2008 a 2016; Existe lapso temporal em questão representa uma limitação para execução da pesquisa e se deve ao lapso de disponibilidade dos dados orçamentários. Cujá coleta se dará com o auxílio do sistema de relatórios da Secretaria do Tesouro Nacional – Tesouro Gerencial (2018), o qual permitirá a parametrização e agrupamento necessário das informações.

Contudo, é preciso mencionar que todas as informações orçamentárias e financeiras extraídas do sistema Tesouro Gerencial são públicas, conforme disposto pela Lei de Acesso à Informação – Lei nº 12.527/2011 e estão disponíveis junto ao sítio de transparência do Governo Federal².

Os atributos relacionados a cada variável são apresentados no Quadro 5.

Conceitos	Variáveis		Ferramenta de Coleta	Período
Despesas de Exercícios Anteriores (<i>DespExAnt</i>) - y	Despesa Empenhada – Elemento de Despesas → 92		Base de Dados – Sistema Tesouro Gerencial ³	2008 a 2016 (9 anos)
Orçamento - x	Crédito Disponível (<i>CredDisp</i>)			
	Despesas Liquidadas (<i>DespLiq</i>)			
	Orçamento LOA (<i>LOA</i>)			
	Saldo de Receitas e Despesas (<i>RecDesp</i>)			
Eficiência de Gestão - x	Despesas Empenhadas Totais (<i>input</i>)	Conceito ENADE (<i>outputs</i>)	Portal do INEP ⁴	
		Índice Geral de Cursos - IGC (<i>outputs</i>)		
		Conceito Preliminar de Curso - CPC (<i>outputs</i>)		
		Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado – IDD (<i>output</i>)		

Quadro 5: Estrutura das Variáveis

Fonte: Elaborado pelo autor

² <http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos-superiores/26000-ministerio-da-educacao>

³ <https://tesourogerencial.tesouro.gov.br/>

⁴ <http://portal.inep.gov.br/web/guest/indicadores-de-qualidade>

Cabe ressaltar que os atributos orçamentários utilizados na análise foram escolhidos com base no agrupamento realizado pela STN. Esta junção é denominada Itens de Informação, dado que, quando relacionam determinadas contas contábeis, produzem informações gerenciais.

O agrupamento supracitado possui classificações predispostas, as quais auxiliam a identificação de categorias de Itens de Informação. Este tipo de segmentação permitiu que as variáveis almejadas, concernentes ao orçamento, fossem pormenorizadas.

Portanto, a categorização supracitada, disposta pela STN, permite a classificação de todos os itens de informação, de maneira que na pesquisa em epígrafe foi considerada a execução da despesa, a disponibilidade de créditos e a movimentação de créditos. A disposição das variáveis pode ser verificada conforme demonstrado no Quadro 6.

Variáveis		Conta PCASP	Título Conta
Despesas Empenhadas – Elemento 92 (<i>DespExAnt</i>)	y	622920101	Empenhos a liquidar
Crédito Disponível (<i>CredDisp</i>)	x	622110000	Credito disponível
Despesas Empenhadas (<i>DespEmp</i>) ⁵	x	622920101	Empenhos a liquidar
		622920102	Empenhos em liquidação
		622920103	Empenhos liquidados a pagar
		622920104	Empenhos pagos
		622920105	Empenhos a liquidar inscritos em RPNP
		622920106	Empenhos em liquidação inscritos em RPNP
		622920107	Empenhos liquidados a pagar inscrito em RPP
Despesas Liquidadas (<i>DespLiq</i>)	x	622130300	Credito empenhado liquidado a pagar
		622130400	Credito empenhado liquidado pago
		622130500	Credito a liquidar inscrito em RPNP
		622130700	Credito liquidado a pagar inscrito em RPP
Orçamento LOA (<i>LOA</i>)	x	612210000	Projeto inicial da loa - fixação da despesa
Saldo de Receitas e Despesas (<i>RecDesp</i>)	x	621200000	Receita realizada
		621310000	Restituições
		621320000	Retificações
		621330000	Compensações
		621340000	Incentivos fiscais
		621390000	Outras ⁶ deduções da receita orçamentária
		622130300	Credito empenhado liquidado a pagar
		622130400	Credito empenhado liquidado pago
		622130500	Credito a liquidar inscrito em RPNP
		622130600	Credito em liquidação inscrito em RPNP
		622130700	Credito liquidado a pagar inscrito em RPP

Quadro 6: Itens de Informação e Contas Contábeis

Fonte: Elaborado a partir de Tesouro Gerencial (2018)

Como exposto, a Eficiência de Gestão abordará como *input* as Despesas Empenhadas totais, não segregadas de acordo com o elemento de despesas. Por outro lado, seus *outputs*, serão formados pelo Índice Geral de Cursos (IGC), pelo Conceito ENADE, pelo Conceito Preliminar de Cursos (CPC) e pelo Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD), todos obtidos junto ao sítio do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

⁵ Utilizado como *Input* na Análise Envoltória de Dados

⁶ O termo “Outras” é estabelecido pela Secretária do Tesouro Nacional, segundo a qual compreende o somatório dos valores relativos às deduções de receitas realizadas (devoluções, restituições e outras), detalhada por natureza de receita.

É preciso ressaltar que estes *outputs* foram obtidos com base na Portaria INEP nº 515/2018⁷, a qual define os indicadores de qualidade da educação superior, determinando as condições gerais de mensuração dos resultados acerca do ensino superior no Brasil.

Portanto, no que cabe ao IGC, sua escolha se deve pelo fato de representar um indicador de qualidade, das Instituições de Ensino Superior – IES, considerando os conceitos preliminares dos cursos, os conceitos de avaliação dos programas de pós-graduação *stricto sensu*, bem como a distribuição dos estudantes entre diferentes níveis de ensino, seja pela graduação ou pós-graduação (INEP¹, 2018).

Quanto ao conceito ENADE, se trata de um indicador de cursos, mediante avaliação do desempenho dos estudantes de graduação (INEP², 2018). Já o Conceito Preliminar de Curso – CPC, que também avalia os cursos de graduação, mas além da perspectiva do estudante, considera o valor agregado no processo formativo, incluindo o corpo docente, infraestrutura e recursos didático-pedagógicos (INEP³, 2018).

Por sua vez, o Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD) busca avaliar se o curso agregou desenvolvimento ao estudante concluinte, mediante a consideração do seu desempenho do ENEM ao ENADE, servindo como proxy de suas características ligadas ao desempenho no ingresso acadêmico (INEP⁴, 2018).

De maneira aproximada, cumpre ressaltar que as variáveis preliminarmente selecionadas tiveram como base estudos similares que se apropriaram da técnica de Análise Envoltória de Dados (DEA), conforme demonstrado pelo Quadro 7.

Autores	Objetivo	Variáveis <i>Input</i>	Variáveis <i>Output</i>	Achados
Wilbert & D'Abreu (2013)	Avaliar a eficiência dos gastos públicos com educação fundamental nos municípios alagoanos	Gasto total com educação	Notas do IDEB	Os gastos com educação não remetem a melhores indicadores educacionais
Faria, Jannuzzi & Silva (2008)	Verificar se os recursos orçamentários são bem aplicados em especial em saúde e educação	Despesas com educação, saúde, cultura e saneamento	Taxa de Alfabetização; saneamento adequado; mortalidade por causas hídricas; matrículas em educação infantil	A eficiência não está associada a disponibilidade de recursos
Ázara, Pessanha & Barbosa Neto (2016)	Avaliar o nível de eficiência do gasto público dos municípios da microrregião de varginha	Gastos municipais com educação e cultura	Indicador agregado de desempenho em educação e cultura	O gasto pública não implica em melhores indicadores

7

http://download.inep.gov.br/educacao_superior/indicadores/legislacao/2018/portaria_n515_de_14062018_define_indicadores_qualidade_2017.pdf

Schuster & Zonatto (2016)	Analisar a eficiência na alocação dos recursos destinados ao ensino fundamental nos dez maiores municípios de cada estado brasileiro	Despesas com educação e IDHM nas dimensões educação e renda	Nota média do IDEB	Os indicadores de IDHM possuem maior relação com os melhores escores de eficiências se comparados aos gastos públicos em educação
Queiroz, Silva, Figueiredo & Vale (2013)	Avaliar a alocação dos recursos destinados à saúde nos municípios do Estado do Rio Grande do Norte	Gasto público em saúde	Cobertura de vacinação; famílias atendidas pelo Programa Saúde da família; atendimentos ambulatoriais; leitos existentes	Poucos municípios foram capazes de transformar o recursos financeiro em bens e serviços à população

Quadro 7: Estudos que utilizaram variáveis similares na DEA

Fonte: Elaborado pelo autor

3.4 HIPÓTESES E PROPOSIÇÃO DA PESQUISA

A partir do conhecimento adquirido e fundamentado pelo suporte teórico, o pesquisador se torna capaz de tecer alguns comentários acerca do que pode responder a questão de pesquisa, de forma que essa construção dedutiva leve-o a formulação de hipóteses (Bryman, 2012). Ou seja, a experiência do pesquisador e a observação acerca de determinado fenômeno oferecem material para o estabelecimento de hipóteses que auxiliam o pesquisador a responder a pergunta inicial de pesquisa (Sampietti, Collado & Lucio, 2013).

Assim, ao se fundamentar pela plataforma teoria e observar determinados fatos, criam-se expectativas a respeito do funcionamento de um fenômeno (Bryman, 2012); De modo complementar, Richardson (2012) define a proposição de hipóteses como tentativas de solucionar o problema de pesquisa, de forma que a análise dos dados seja conduzida para aceitar ou rejeitar determinadas proposições.

Cabe ressaltar a necessidade de estrita de vinculação entre as hipóteses formuladas e a questão de pesquisa (Richardson, 2012; Bryman, 2012). Dessarte, para avaliar **a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e à eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior**, são propostas as seguintes hipóteses.

Hipótese Nula (H_0): A variação observada no orçamento (x_1) e a eficiência de gestão (x_2) nas Instituições Federais de Ensino Superior não explicam a variação encontrada no volume de despesas empenhadas sob o elemento de despesas 92 (y) dessas instituições.

Hipótese 1 (H_1): A variação observada no orçamento (x_1) e a eficiência de gestão (x_2) nas Instituições Federais de Ensino Superior são capazes de explicar a variação encontrada no volume de despesas empenhadas sob o elemento de despesas 92 (y) dessas instituições.

Aceita-se por conseguinte que os conceitos de orçamento e eficiência de gestão estão relacionados ao registro de despesas, em especial as de Exercícios Anteriores. Haja vista que o orçamento não foi concebido apenas como uma ferramenta contábil, mas sim um instrumento estratégico que viabiliza a atuação governamental (Santos, Jankoski, Oliveira & Rasoto, 2017).

Quanto a eficiência na gestão, particularmente quanto as instituições de ensino, consiste basicamente em transformar o capital humano por meio da formação acadêmica, conforme assevera Førsund (2017).

Logo, o alinhamento entre o aspecto orçamentário com a gestão universitária se volta ao gasto coerente de recursos, com foco nos resultados obtidos à sociedade quando se executa a despesa pública.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Como mencionado anteriormente, a presente análise utilizará aspectos da abordagem qualitativa e quantitativa, considerando que procura não se abster das informações geradas pela análise documental, bem como dos resultados gerados após a análise dos dados. De sorte que se possam tecer considerações mais robustas a respeito do fenômeno em questão (Oliveira, 2011).

3.5.1 Análise Qualitativa

Richardson (2012) aponta que os métodos de análise qualitativos são diferenciados ao passo que não utilizam dados numéricos em sua avaliação. No entanto, o autor salienta que a pesquisa moderna deve rejeitar a dicotomia entre tais abordagens, se apropriando de aspectos investigativos que permitam uma melhor interpretação dos dados coletados.

Sob esse entendimento, a presente pesquisa absorve os apontamentos realizados pelos órgãos de controle; Entretanto, tem como fundamento na revisão literária realizada sobre o assunto para interpretar e realizar a análise documental. Procedimento incluso dentre as fases de análise

descritas por Gil (2017), cuja identificação e interpretação dos dados, ocorre mediante documentos de natureza quantitativa.

3.5.2 Análise Quantitativa

No que diz respeito a abordagem quantitativa, a fim de alcançar as hipóteses previamente formuladas, serão utilizadas técnicas matemáticas e estatísticas, compostas por análise descritiva, Análise Envoltória de Dados (DEA), além de análise de regressão linear múltipla.

Os escores de eficiência resultantes da DEA, serão regredidos para mensuração da sua relação com a ocorrência de Despesas de Exercícios Anteriores (Boueri, 2015). Amparado pelo entendimento de que a eficiência na gestão de recursos é um pressuposto da administração pública contemporânea (Silva & Revorêdo, 2005; Marques & Almeida, 2004; Mathiasen, 1999).

Ressalte-se que a estrutura pleiteada já foi apresentada de modo assemelhado em estudos anteriores conforme Quadro 8.

Autores	Técnicas Utilizadas	Objetivo	Achados
Sun (2002)	DEA e regressão múltipla	Medir a eficiência relativa da polícia municipal de Taipei Precinto	Aponta que não há diferença entre fatores populacionais e de localização com a atuação policial
Gorman & Ruggiero (2008)	Regressão e DEA	Avaliar a eficiência das forças policiais estaduais dos EUA	A maioria dos estados analisados é eficiente, embora em um nível abaixo da escala ótima
Ramos (2017)	DEA e regressão múltipla	Avaliar a eficiência do ensino fundamental nos municípios paranaenses.	A eficiência ou não dos municípios na política analisada pode estar associada as competências desenvolvidas pela <i>accountability</i> e governança pública.
Araújo (2007)	DEA e regressão múltipla	Quantificar a eficiência técnica dos municípios na produção de receitas e cadastros tributários e investigar seus possíveis determinantes	Identifica diferenças significativas entre a eficiência tributária entre as regiões nacionais
Rios (2005)	DEA e regressão múltipla	Medir a eficiência relativa das operações dos terminais de contêineres do Mercosul nos anos de 2002, 2003 e 2004.	A variável número de equipamentos de pátio, considerada importante pelos executivos, não apresentou significância estatística.

Quadro 8: Estudos que utilizaram técnicas de análise similares

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto as variáveis ligadas ao orçamento, sua operacionalização ocorre mediante a regressão dos dados por meio de uma análise em painel relativa ao período entre 2008 a 2016. Cabe ressaltar a contribuição deste tipo de variável sob a execução das Despesas de Exercícios Anteriores, tendo em vista que o orçamento representa uma peça chave na consolidação e execução de qualquer ação pública (Santos, *et al*, 2017; Parisi, *et al*, 2011; Toledo Filho & Oliveira, 2007).

Destaca-se que as variáveis orçamentárias coletas foram escolhidas também pelo contexto teórico ofertado, conforme disposto pelo Quadro 9.

Autor(es)	Variáveis Consideradas	Perspectiva Abordada
Santos, Jankoski, Oliveira e Rasoto (2016)	Dotação Inicial; Créditos Adicionais; Remanejamento de Dotações	Avalia o orçamento-programa como ferramenta de execução de políticas públicas
Manual de Demonstrativos Fiscais (2018)	Saldo de Receitas e Despesas	Metas Fiscais (Equilíbrio entre receitas e despesas);
Manual Técnico de Orçamento (2018)	Remanejamento e descentralização de recursos; Liquidação dos recursos da LOA	Programação Orçamentária; Classificação por Funções e Instituições; Acompanhamento da Proposta Orçamentária
Longo (1994)	Liquidação dos recursos da LOA	Uso da Lei Orçamentária como forma de controle
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2016)	Créditos Adicionais	Geração de recursos orçamentários suportados pelo superávit financeiro de exercício anterior
Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013)	Provisões; Destaques; Limites de Empenhos	Executabilidade do orçamento público mediante a descentralização de créditos, bem como o controle de crédito disponível com o auxílio da limitação de empenhos

Quadro 9: Estudos que Discutem Variáveis Orçamentárias

Elaborado pelo autor

Após a coleta dos dados, sua tabulação será realizada com o auxílio da suíte de escritório LibreOffice – Calc (versão 6.0.7.3), e o seu tratamento estatístico será instrumentalizado pelo software R (versão 3.5.1).

3.5.2.1 Protocolo de Pesquisa

Os procedimentos de análise serão realizados com estrita observância ao protocolo especificado no Quadro 10, cumpre destacar que as etapas descritas estão diretamente alinhadas aos objetivos específicos que norteiam a pesquisa em tela.

Etapa	Ferramenta de Análise	Procedimento	Suporte Teórico
1	--	Estatísticas Descritivas	Fávero e Belfiore (2017)
2.1	DEA	Classificação das variáveis	Batista (2009); Boueri (2015); Diniz (2012)
2.2		Análise exploratória e tratamento dos dados	
2.3		Definição dos fatores de <i>Input</i> e <i>Output</i>	
2.4		Aplicação do Modelo	
2.5		Mensuração dos Escores de Eficiência	
3.1	Regressão para Dados em Painel	Verificar a Homogeneidade da Base de Dados	Fávero e Belfiore (2017); Wooldridge (2007); Gujarati e Porter (2011)
3.2		Testes para Avaliação da Aderência dos Coeficientes	
3.3		Teste de Regressão	
3.4		Diagnósticos da Regressão	

Quadro 10: Procedimentos de Análise

Elaborado pelo autor

A partir de tais procedimentos, espera-se que o modelo proposto possa ser descrito da seguinte forma.

$$DespExAnt_{it} = \alpha_i + \beta_1 \cdot CredDisp_{it} + \beta_2 \cdot DespLiq_{it} + \beta_3 \cdot LOA_{it} + \beta_4 \cdot RecDesp_{it} - \beta_5 \cdot ENADE_{it} - \beta_6 \cdot IGC_{it} - \beta_7 \cdot CPC_{it} - \beta_8 \cdot IDD_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Onde:

α representa os termos do intercepto

β são os coeficientes de cada variável explicativa

i representam cada um dos indivíduos da amostra

t retrata os períodos de tempo em que os dados são coletados

ε representa os termos de erro idiossincrático

Portanto, espera-se que a variância encontrada no conjunto formado pelas variáveis independentes tenha relação com a variância observada pelas Despesas de Exercícios Anteriores, de maneira que seja possível identificar os conceitos que tem levados às IFES a aumentar substancialmente seu dispêndio nessa rubrica.

O modelo proposto, apresentado junto a Figura 1, pressupõe que os sinais de regressão, relativos às variáveis de eficiência de gestão, possuam relação negativa à variável dependente, aceitando-se que um aumento nesses indicadores, reduzam a necessidade de registro de Despesas de Exercícios Anteriores (Mattos & Terra, 2015).

Ademais, acredita-se que a partir disso, tanto as instituições analisadas, bem como os órgãos de controle, possam dar continuidade a discussão sobre a importância do controle sobre as Despesas de Exercícios Anteriores, em zelo ao equilíbrio orçamentário, além do respeito ao princípio orçamentário da anualidade.

3.6 ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE DADOS

Com origem no final da década de 1970, a técnica de Análise Envoltória de Dados (DEA), teve início com os estudos de Eward Rhodes, sob a orientação de W.W Cooper (Casa Nova & Santos, 2008). Se trata de um modelo não paramétrico, estruturado por meio de programação linear para avaliar o desempenho de unidades produtivas, denominadas Unidades Tomadoras de Decisão (do inglês *Decision Making Units*, DMU), o funcionamento da metodologia está demonstrado na Figura 4 (Ramos, 2017).

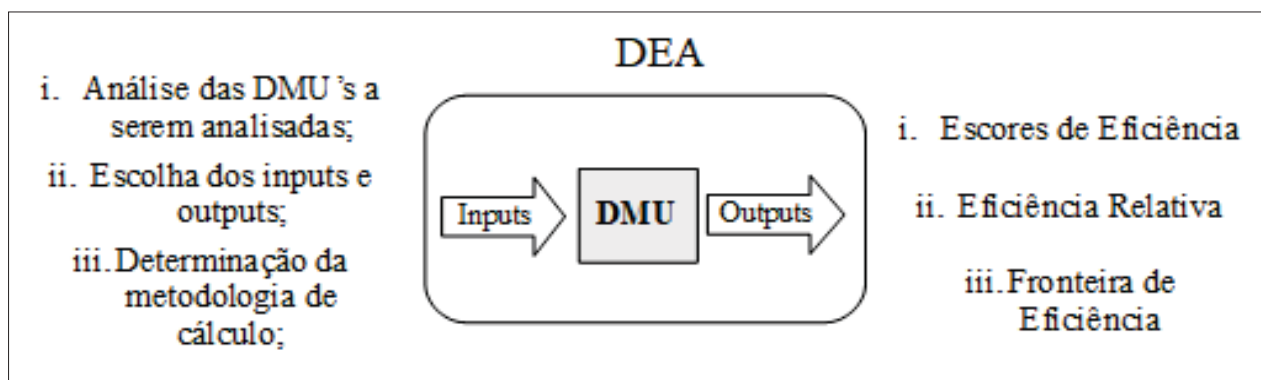


Figura 4: Funcionamento da Metodologia DEA

Fonte: Elaborado a partir de Casa Nova e Santos (2008)

As primeiras pesquisas acerca da DEA, consistem em analisar a eficiência técnica baseado em múltiplos insumos e produtos, o que resultou no modelo CCR, abreviação do nome de seus desenvolvedores, Charnes, Cooper e Rhodes (1978). O modelo CCR busca criar uma fronteira não paramétrica linearmente convexa, a partir da DMU que possua a melhor relação entre produtos e insumos, considerando retornos constantes de escala (Ramos, 2017).

Na década seguinte foi proposto um novo modelo, chamado de BCC, também em referência aos seus autores, Banker, Charnes e Cooper (1984), o qual busca mensurar a eficiência técnica pura, mediante a verificação se ocorrem ganhos de escala durante a produção das DMU's (Boueri, 2015).

A principal diferença entre os modelos consiste no ganho de escala na fronteira de eficiência, logo os resultados obtidos difere entre as duas técnicas (Ramos, 2017). Na prática, segundo Boueri (2015) isso significa que podem ser encontrados problemas ao se comparar unidades consideravelmente diferentes, dado que se procuram combinações lineares que somem 1, impedindo que unidades com vetores muito maiores ou menores estejam no mesmo padrão de referência.

Apesar das diferenças existentes entre os modelos, ambos possuem orientações que direcionam a percepção de eficiência, uma tomando com base os insumos e outra os produtos. Ou seja, a primeira orientação do modelo pressupõe a manutenção da eficiência ao se reduzirem os insumos. Por outro lado, a orientação ao produto, prevê um aumento da produção se mantendo os insumos (Casa Nova & Santos, 2008).

Outrossim, considerando a variação de escala que resulta na divergência entre os modelos, há a possibilidade de decomposição da eficiência relativa entre as DMU's, de maneira que o quociente da relação entre os modelos, demonstrando se existe ineficiência decorrente da incapacidade de produzir numa escala adequada (Boueri, 2015). A decomposição de escala pode ser demonstrada a seguir.

$$\theta_{Scale} = \frac{\theta_{CCR}}{\theta_{BCC}} \quad (2)$$

Para mensurar os escores de eficiência algumas etapas precisam ser perseguidas, de sorte que a seleção das DMU's seja feita de maneira apropriada e as unidades possuam similaridades em seus processos produtivos. Bem como uma definição homogênea de *inputs* e *outputs* conveniente a todas DMU's. Além de aplicar os modelos adequados e gerar resultados consoantes aos escores de eficiências apresentados (Ramos, 2017).

3.7 ANÁLISE DE REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA

Dentre os modelos de análise multivariada de dados, a estimação de valores por meio de regressão múltipla basicamente permite que seja desenvolvida uma equação estimativa que prediga os valores de determinada variável (dependente), a partir dos valores de diversas variáveis de previsão, independentes (Cooper & Schindler, 2011).

Além de ser uma ferramenta descritiva, a regressão múltipla pode se empregada na inferência de um teste de hipóteses. Nesta situação o p-valor é comparado ao nível de significância esperado (α), de modo que a hipótese nula possa ser rejeitada ou não (Cooper & Schindler, 2011). Assim, o modelo de regressão linear múltipla pode ser descrito da seguinte forma:

$$Y_i = \alpha + \beta_1 \cdot X_{1i} + \beta_2 \cdot X_{2i} + \dots + \beta_k \cdot X_{ki} + u_i \quad (3)$$

Nesta situação, β_0 é o intercepto do modelo, β_1 carrega o parâmetro da variável X_1 e assim por diante. Por sua vez, a variável u corresponde ao termo de erro ou perturbação do modelo (Wooldridge, 2016).

Cabe ressaltar que a análise de regressão vai além de uma da correlação entre variáveis. Embora seja bastante útil, esta não traz consigo informações acerca da capacidade preditora de uma variável em outra (Field, 2009).

3.7.1 Análise de Regressão com Dados em Painel

A modelagem de dados em painel representa uma série temporal em cada unidade do corte transversal da regressão. Ou seja, o que distingue os dados em painel é que cada indivíduo é analisado ao longo de determinado recorte temporal (Wooldridge, 2016).

Seu uso tem sido recorrente em pesquisas relacionadas a área de contabilidade e finanças, haja vista que confere algumas vantagens como o controle heterogeneidade individual, de forma que são medidos separadamente os efeitos decursivos das diferenças entre cada observação *cross-section* (Fávero, 2013).

Ainda segundo Fávero (2013), a utilização de dados em painel é mais eficiente em sua estimação, dado que proporciona mais informações, maior variabilidade dos dados, menor colinearidade e mais graus de liberdade.

Ou seja, o uso de dados em painel enriquece a análise de forma que se aprofunda nas perspectivas temporais ou de corte transversal, minimizando o viés relativos a indivíduos e empresas. Entretanto, embora hajam vantagens inerentes à técnica é preciso que seja aplicada com a devida parcimônia respeitando os critérios para adoção de cada modelo. A equação geral para definir um modelo de dados em painel é dada da seguinte forma.

$$Y_{it} = \alpha_i + b_1 \cdot X_{1it} + b_2 \cdot X_{2it} + \dots + b_k \cdot X_{kit} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

Os modelos de estimação para dados em painel curto (número de indivíduos é superior a quantidade de períodos) são descritos por Fávero e Belfiore (2017) entre efeitos *POLS*, efeitos fixos, estimação *between*, e efeitos aleatórios.

A estimação *POLS* (*Pooled Ordinary Least Squares*) considera uma base de dados mesclada. Nesta situação, há a suposição de que as variáveis explicativas são exógenas e ocorre o controle da autocorrelação dos termos de erro para cada indivíduo (Fávero & Belfiore, 2017). O modelo *POLS* pode ser assim expresso.

$$Y_{it} = \alpha + b_1 \cdot X_{1it} + b_2 \cdot X_{2it} + \dots + b_k \cdot X_{kit} + \varepsilon_{it} \quad (5)$$

O modelo com efeitos fixos (*within*) considera que existam efeitos individuais, representando as heterogeneidades de cada indivíduo e calculam as diferenças nos interceptos que forem invariantes no tempo (Fávero & Belfiore, 2017), conforme expressão abaixo.

$$\bar{Y}_{it} = \alpha + b_1 \cdot \bar{X}_{1it} + b_2 \cdot \bar{X}_{2it} + \dots + b_k \cdot \bar{X}_{kit} + \bar{\varepsilon}_{it} \quad (6)$$

Por sua vez, a estimação *between* mensura as diferenças entre indivíduos e aplica a modelagem dos Mínimos Quadrados Ordinários. Assim, considerando apenas as variações *cross-sections*, os parâmetros que das variáveis que não se alteram entre os indivíduos em cada instante de tempo não poderá ser considerada. Fávero e Belfiore (2017) ressaltam ainda que este modelo é raramente utilizado, haja vista que os estimadores obtidos por meio dos modelos *POLS* e com efeitos aleatórios são mais eficientes, conforme expresso pelo seguinte modelo.

$$\bar{Y}_{it} = \alpha + b_1 \cdot \bar{X}_{1i} + b_2 \cdot \bar{X}_{2i} + \dots + b_k \cdot \bar{X}_{ki} + (\alpha_1 - \alpha + \bar{\varepsilon}_i) \quad (7)$$

Por fim, a estimação por efeitos aleatórios é determinada mediante Mínimos Quadrados Generalizados (do inglês *GLS – Generalized Least Squares*) de maneira que os comportamentos dos efeitos individuais representa as variações de erro do próprio indivíduo, de sorte que os termos de erro sejam correlacionados ao longo do tempo (Fávero & Belfiore, 2017). A estimação por efeitos aleatórios pode ser assim descrita.

$$Y_{it} = b_1 \cdot X_{1it} + b_2 \cdot X_{2it} + \dots + b_k \cdot X_{kit} + (\alpha_i + \varepsilon_{it}) \quad (8)$$

Desta forma, os termos de erro do modelo de efeitos aleatórios seriam dados por:

$$u_{it} = \alpha_i + \varepsilon_{it} \quad (9)$$

Todavia, é preciso salientar que, considerando que o método de regressão por dados em painel presume a repetição das mesmas observações, sobre os mesmos indivíduos, durante determinado período de tempo, há certa dificuldade sobressalente em se obter os dados necessários ao recorte transversal agrupado (Wooldridge, 2016).

Ademais, Fávero (2013) destaca a preocupação com a falta de critérios ao se apropriar do método. Por vezes, a utilização de dados em painel é feita sem o cuidado com a escolha da modelagem mais adequada frente aos seus estimadores.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A população composta pelas Instituições Federais de Ensino Superior, as quais foram segmentadas conforme a organização acadêmica, o que distinguiu as universidades das demais. Ou seja, dentre as 134 IFES classificadas pelo MEC, apenas as universidades foram delimitadas como amostra.

Essas, possuem um aparelhamento administrativo, orçamentário e financeiro, assemelhado e remontam em 63 instituições, destas apenas 56 receberam lançamentos contábeis em ao menos 7 anos, de forma que compuseram a amostra da presente pesquisa; O intervalo temporal está disposto entre os anos de 2008 a 2016, dada a disponibilidade dos dados da pesquisa.

Posto isso, rememorando o protocolo de pesquisa, serão realizados testes para mensuração dos escores de eficiência das universidades, de acordo com os indicadores de qualidade dispostos pela Portaria INEP nº 515/2018, avaliados em relação ao volume total de despesas dessas instituições.

Após esses procedimentos, será realizada uma regressão linear múltipla com dados em painel, conforme lapso temporal e instituições apontadas, de maneira a se verificar a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior.

É preciso destacar que se fossem consideradas somente as universidades como escopo do estudo, haja vista sua similaridade em termos de estrutura e atividades, o erro amostral seria de 5,88%.

Todavia, se ambiciona na presente pesquisa, avaliar sua aplicabilidade ao conjunto de IFES, de maneira que, dentre a população de 134 instituições, 56 compõem a amostra. Denotando um erro de 41,05%. Embora seja considerado elevado, optou-se por seguir com a análise, aceitando-se possíveis ressalvas acerca dos resultados em análises futuras.

Inicialmente, os dados provenientes da amostra serão analisados por meio de estatísticas descritivas, conforme demonstra a seguir.

4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS

Inicialmente, foi verificado se os dados estão de fato em uma estrutura de painel, para tanto, constatou-se que para as 56 instituições analisadas, somente há 1 observação por período, no intervalo entre 2008 a 2016.

Ano	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Observações	56	56	56	56	56	56	56	56	56

Tabela 1: Dados Estruturados para Painel

Fonte: Elaborado pelo autor

A seguir discorrer-se-á quanto as características de cada variável, dispondo, para cada ano, quanto ao menor valor, o primeiro quadrante, a média, a mediana, o terceiro quadrante, o máximo e o desvio padrão. Todos os valores estão em milhares de reais.

Preliminarmente, quanto as “Despesas de Exercícios Anteriores”, variável dependente do modelo pleiteado, percebe-se que há uma dispersão entre os menores valores e o primeiro quartil, do mesmo modo entre o terceiro quartil e o valor máximo. Além disso, os valores relacionados a média e a mediana não estão próximos, indicando que os valores acima do terceiro quartil podem estar distorcendo a amostra.

Ano	Mínimo	Q1	Médias	Mediana	Desvio Padrão	Coefficiente de variação	Q3	Máximo
2008	1	315	5.639	1.536	16.141	2,86	3.842	118.176
2009	1	629	6.743	1.883	19.395	2,88	5.577	139.477
2010	1	434	8.359	1.755	28.425	3,40	6.094	211.093
2011	8	568	12.473	1.993	55.385	4,44	7.504	415.550
2012	3	469	9.797	1.747	30.918	3,16	7.268	221.776
2013	674	3.962	31.596	21.922	33.023	1,05	51.644	140.344
2014	172	2.644	31.747	13.127	50.815	1,60	36.824	308.887
2015	307	3.878	59.423	16.151	127.210	2,14	51.085	751.714
2016	612	10.222	81.460	31.615	160.066	1,96	83.629	1.010.401

Tabela 2: Estatísticas Descritivas: Despesas de Exercícios Anteriores

Fonte: Dados da Pesquisa

De maneira distinta, os dados relativos aos valores orçados pela Lei Orçamentária Anual possuem pouca diferença entre a média e a mediana, sinalizando que de fato a tendência central está no meio da amostra.

No que se refere aos “Créditos Disponíveis” e ao “Saldo entre Receitas e Despesas”, não só a média e a mediana possuem valores aproximados, como também o Desvio Padrão, o que demonstra uma menor variabilidade entre esses dados.

Quanto as “Despesas Liquidadas”, há uma diferença considerável entre o terceiro quartil e o valor máximo. Estas diferenças sugerem a existência de *outliers* na amostra, o que será verificado posteriormente.

Os valores alusivos as variáveis orçamentárias estão dispostos na Tabela 3: Estatísticas Descritivas: Variáveis Orçamentárias

, destacam-se que, de maneira geral, percebe-se que os dados acusam a centralidade da distribuição, dado que os valores de média e mediana são aproximados, entretanto, ainda cabem testes específicos para atestar a distribuição normal da amostra; Outrossim, é provável a existência de *outliers* como indicado anteriormente.

Variável	Ano	Mínimo	Q1	Médias	Mediana	Desvio Padrão	Coef. Var	Q3	Máximo
LOA	2008	1.499.852	3.064.441	14.570.889	10.040.876	14.059.002	0,96	22.079.724	74.038.213
	2009	1.522.868	3.976.430	14.856.794	11.590.681	12.928.741	0,87	21.741.971	63.459.808
	2010	202.249	5.007.172	18.872.656	14.818.049	16.429.209	0,87	27.449.031	79.654.338
	2011	3.236.192	7.317.307	22.129.211	17.243.514	18.414.983	0,83	32.299.849	93.263.415
	2012	3.717.497	8.181.878	24.955.600	19.735.150	21.055.147	0,84	35.534.073	106.636.918
	2013	4.138.992	9.322.410	26.401.212	20.807.950	21.501.800	0,81	37.204.296	109.945.454
	2014	5.202.944	11.064.743	31.408.663	25.083.763	24.924.157	0,79	44.455.000	124.276.459
	2015	4.062.684	9.148.113	25.659.916	21.084.609	20.084.774	0,78	36.579.447	102.605.160
	2016	4.751.740	10.104.744	27.748.252	23.057.072	21.619.310	0,78	39.247.431	111.208.827
CredDisp	2008	158.194	333.432	1.552.085	1.082.268	1.497.169	0,96	2.284.518	7.912.796
	2009	155.920	468.488	1.566.947	1.209.891	1.358.560	0,87	2.195.875	6.161.325
	2010	130.284	623.652	2.096.531	1.691.928	1.810.960	0,86	2.825.079	8.404.140
	2011	356.688	866.344	2.406.775	1.817.459	1.968.965	0,82	3.305.284	9.878.268
	2012	411.998	937.624	2.797.956	2.076.992	2.399.794	0,86	3.746.629	11.691.359
	2013	213.149	427.587	1.110.999	710.627	959.832	0,86	1.750.448	3.682.299
	2014	251.129	519.340	1.755.979	907.429	2.116.824	1,21	1.825.471	10.839.941
	2015	208.080	547.218	1.667.105	1.027.666	1.669.452	1,00	1.934.342	7.204.259
	2016	248.463	589.931	1.625.744	1.020.333	1.613.063	0,99	2.025.960	7.156.778
DespLiq	2008	45.602	142.864	641.701	411.719	735.084	1,15	678.521	3.936.422
	2009	401.143	1.173.941	4.684.513	3.507.613	4.379.073	0,93	6.765.802	23.118.612
	2010	46.804	1.550.440	5.605.540	4.240.874	5.067.412	0,90	8.706.631	26.326.925
	2011	301.998	1.841.879	6.308.975	4.956.765	5.546.389	0,88	9.746.094	28.055.796
	2012	710.268	1.798.694	6.488.344	5.173.097	5.709.080	0,88	9.642.231	29.319.014
	2013	1.091.268	2.602.747	7.938.744	6.342.812	6.622.793	0,83	11.595.401	33.010.208
	2014	1.264.171	3.081.003	8.976.492	7.188.026	7.324.583	0,82	12.673.695	37.625.274
	2015	1.380.243	3.565.840	9.632.271	7.849.440	7.622.250	0,79	13.735.160	39.566.814
	2016	1.527.796	3.643.332	10.427.584	8.321.631	8.321.442	0,80	15.037.826	43.490.673
RecDesp	2008	65.514	172.965	495.634	402.596	396.348	0,80	722.776	2.089.605

2009	65.752	172.966	495.682	402.616	396.361	0,80	722.779	2.089.612
2010	65.972	172.966	495.728	402.636	396.374	0,80	722.782	2.089.618
2011	66.176	172.967	495.772	402.656	396.387	0,80	722.785	2.089.624
2012	66.365	172.967	495.814	402.676	396.399	0,80	722.788	2.089.631
2013	66.541	172.968	495.856	402.696	396.411	0,80	722.791	2.089.637
2014	66.705	172.968	495.895	402.715	396.423	0,80	722.794	2.089.644
2015	66.859	172.968	495.934	402.734	396.434	0,80	722.797	2.089.650
2016	714.699	1.733.650	4.996.211	4.060.707	3.979.161	0,80	7.248.738	20.948.161

Tabela 3: Estatísticas Descritivas: Variáveis Orçamentárias

Fonte: Dados da Pesquisa

No que diz respeito as variáveis relacionadas à gestão das Instituições Federais de Ensino Superior, os indicadores de tendência central se comportaram de maneira aproximada, o desvio padrão é superior a média, o que confere uma maior volatilidade aos dados, percebido inclusive pelo coeficiente de variação. Além disso, a média dos valores que se encontram entre o primeiro e o terceiro quartil variam entre 0,2018 a 0,3065 de maneira que poucos valores fogem dessa situação.

Variável	Ano	Mínimo	Q1	Médias	Mediana	Desvio Padrão	Coef. Var	Q3	Máximo
ENADE	2008	0,1155	0,1484	0,0134	0,0385	0,0726	5,42	0,1252	1,0000
	2009	0,1456	0,1694	0,0225	0,0545	0,0794	3,53	0,1589	1,0000
	2010	0,2499	0,2416	0,0256	0,0916	0,1554	6,07	0,3059	1,0000
	2011	0,2829	0,2271	0,0243	0,1227	0,2066	8,50	0,3827	1,0000
	2012	0,1943	0,1863	0,0276	0,0775	0,1229	4,45	0,2697	1,0000
	2013	0,1915	0,1802	0,0224	0,0696	0,1182	5,28	0,2758	1,0000
	2014	0,2684	0,2301	0,0384	0,0892	0,1682	4,38	0,4169	1,0000
	2015	0,2104	0,1936	0,0244	0,0698	0,1262	5,17	0,3048	1,0000
	2016	0,2300	0,1888	0,0295	0,0912	0,1413	4,79	0,3329	1,0000
CPC	2008	0,1066	0,1431	0,0129	0,0332	0,0605	4,69	0,1198	1,0000

	2009	0,1309	0,1505	0,0231	0,0519	0,0744	3,22	0,1448	1,0000
	2010	0,2642	0,2475	0,0335	0,0991	0,1623	4,84	0,3272	1,0000
	2011	0,2600	0,2093	0,0427	0,1149	0,1916	4,49	0,3668	1,0000
	2012	0,1924	0,1850	0,0291	0,0772	0,1111	3,82	0,2458	1,0000
	2013	0,2007	0,1816	0,0248	0,0780	0,1232	4,97	0,2606	1,0000
	2014	0,2913	0,2373	0,0441	0,1029	0,2010	4,56	0,4397	1,0000
	2015	0,2138	0,1943	0,0241	0,0683	0,1309	5,43	0,3286	1,0000
	2016	0,2567	0,2053	0,0336	0,1034	0,1595	4,75	0,3710	1,0000
IDD	2008	0,1505	0,1817	0,0120	0,0382	0,0811	6,76	0,1820	1,0000
	2009	0,1177	0,1518	0,0146	0,0385	0,0679	4,65	0,1330	1,0000
	2010	0,2551	0,2452	0,0292	0,1023	0,1539	5,27	0,2883	1,0000
	2011	0,2753	0,2328	0,0067	0,1199	0,1937	28,91	0,3853	1,0000
	2012	0,1505	0,1747	0,0112	0,0539	0,0774	6,91	0,1755	1,0000
	2013	0,2153	0,2031	0,0189	0,0767	0,1254	6,63	0,3187	1,0000
	2014	0,2990	0,2508	0,0377	0,0938	0,1779	4,72	0,4950	1,0000
	2015	0,2944	0,2536	0,0260	0,0928	0,1792	6,89	0,4782	1,0000
	2016	0,2911	0,2382	0,0346	0,1130	0,1763	5,10	0,4089	1,0000
IGC	2008	0,1593	0,1797	0,0150	0,0447	0,0855	5,70	0,2064	1,0000
	2009	0,2201	0,2012	0,0289	0,0914	0,1291	4,47	0,3123	1,0000
	2010	0,2382	0,2200	0,0311	0,0889	0,1392	4,48	0,3053	1,0000
	2011	0,2975	0,2189	0,0537	0,1419	0,2179	4,06	0,3816	1,0000
	2012	0,2482	0,1989	0,0442	0,1040	0,1746	3,95	0,3411	1,0000
	2013	0,2307	0,1955	0,0308	0,0900	0,1404	4,56	0,3382	1,0000
	2014	0,2299	0,1932	0,0324	0,0897	0,1447	4,47	0,3414	1,0000
	2015	0,2371	0,1984	0,0331	0,0925	0,1466	4,43	0,3545	1,0000
	2016	0,2700	0,2071	0,0431	0,1134	0,1622	3,76	0,4108	1,0000

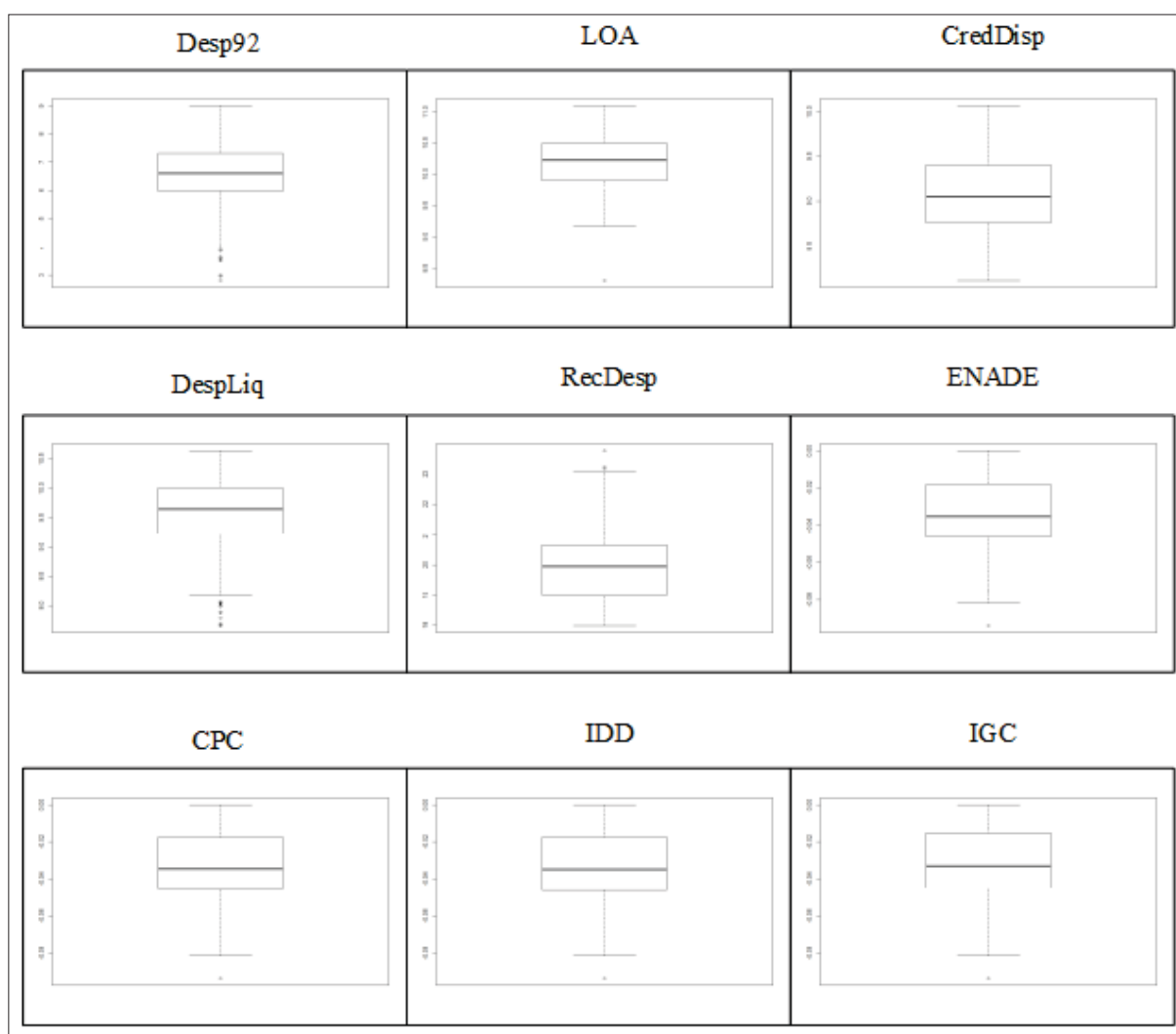
Tabela 4: Estatísticas Descritivas: Variáveis de Gestão

Fonte: Dados da Pesquisa

Há que se ressaltar que, de maneira geral, o conjunto de variáveis apresentou indicadores de coeficiente de variação elevados, ressaltando a variabilidade do conjunto de dados. Isso se deve, dentre outros, ao erro amostral observado inicialmente, tendo em vista que parte da população não foi utilizada como amostra.

Tendo em vista que os dados indicam a possibilidade de existência de *outliers* na amostra, o Gráfico 3 consolida os diagramas de extremos e quartis, ou *boxplot*. Nota-se que, como esperado, há dados que se encontram acima do terceiro quartil e que, portanto, poderiam distorcer a amostra.

Todavia, devido à sensibilidade da metodologia DEA a *outliers*, a base de dados foi submetida ao procedimento de substituição elaborado por Komsta (2011) o qual verifica e adequa os valores que poderiam comprometer o uso da ferramenta. Desta forma, os valores foram mantidos e optou-se por não excluir nenhuma observação.

**Gráfico 3: BoxPlot das Variáveis**

Fonte: Elaborado pelo autor

Não obstante, haja vista que somente a variável relativa ao “Crédito Disponível” não apresentou *outliers*, e que estes só foram encontrados em maior quantidade na variável “Despesas Liquidadas”, optou-se por não retirá-las ou alterá-las neste momento, embora este procedimento possa ser revisto em virtude das análises subsequentes.

Ademais, ainda em atenção aos gráficos *BoxPlot* das variáveis, percebe-se que, de maneira geral, as distribuições encontradas não se afastam de uma distribuição normal, embora os testes de normalidade univariada não se traduzam desta maneira, conforme demonstrado pela Tabela 5: Normalidade Univariada

Variável	Normalidade (Kolmogorov-Smirnov)
Desp92	D = 0.043507, p-valor = 0.02361
LOA	D = 0.06487, p-valor = 2.88e-05
CredDisp	D = 0.045811, p-valor = 0.01336
DespLiq	D = 0.062415, p-valor = 7.328e-05
RecDesp	D = 0.51256, p-valor < 2.2e-16
ENADE	D = 0.094981, p-valor = 9.657e-12
CPC	D = 0.085624, p-valor = 1.965e-09
IDD	D = 0.089285, p-valor = 2.643e-10
IGC	D = 0.12166, p-valor < 2.2e-16

Tabela 5: Normalidade Univariada

Fonte: Dados da Pesquisa

No que se refere a correlação entre as variáveis, a matriz de correlação, obtida mediante a correlação de Pearson, esta indica a relação entre a “LOA” e as variáveis “Crédito Disponível”, “Despesas Liquidadas” e “Saldo entre Receitas e Despesas”, bem como entre o “Conceito ENADE” e o “Conceito Preliminar de Cursos”, os quais merecem maior atenção, devido à possibilidade de multicolinearidade.

Além disso, calha destacar que nenhuma das variáveis apresentou correlação negativa junto as Despesas de Exercícios Anteriores, diferentemente do esperado, considerando que espera-se que a eficiência de gestão minimize a necessidade de incorrer em praticas pouco defendidas na administração moderna.

	Desp92	LOA	CredDisp	DespLiq	RecDesp	ENADE	CPC	IDD	IGC
Desp92	1,000								
LOA	0,606	1,000							
CredDisp	0,338	0,834	1,000						
DespLiq	0,599	0,860	0,648	1,000					
RecDesp	0,308	0,136	0,000	0,219	1,000				
ENADE	0,175	0,143	0,000	0,173	0,182	1,000			
CPC	0,255	0,247	0,096	0,305	0,232	0,688	1,000		
IDD	0,144	0,056	-0,043	0,046	0,144	0,521	0,629	1,000	
IGC	0,135	0,285	0,210	0,322	0,094	0,363	0,420	0,238	1,000

Tabela 6: Matriz de Correlação

Fonte: Dados da Pesquisa

A partir disso, impende mencionar que foi verificada a significância estatística, por meio do método de Pearson, visto que se tratam de variáveis quantitativas (Fávero & Belfiore, 2017), entre as variáveis independentes do modelo frente as Despesas de Exercícios Anteriores, os resultados asseguram que as correlações possuem significância ao nível de 5%.

Variável	Resultado
LOA	t = 17.074, df = 502, p-valor < 2.2e-16
Crédito Disponível	t = 8.0496, df = 502, p-valor = 6.059e-15
Despesas Liquidadas	t = 16.779, df = 502, p-valor < 2.2e-16
Saldo entre Receitas e Despesas	t = -7.2575, df = 502, p-valor = 1.508e-12
ENADE	t = 4.7666, df = 502, p-valor = 2.458e-06
CPC	t = 6.4266, df = 502, p-valor = 3.037e-10
IDD	t = 3.7915, df = 502, p-valor = 0.000168
IGC	t = 2.3824, df = 502, p-valor = 0.01757

Tabela 7: Testes de Correlação

Fonte: Dados da Pesquisa

Após realizadas tais observações, os dados serão submetidos aos testes descritos no protocolo de pesquisa, com o intuito de elaborar os escores de eficiência e, conseqüentemente, submetê-los à regressão linear múltipla junto aos dados orçamentários.

4.2 MENSURAÇÃO DOS ESCORES DE EFICIÊNCIA

Em consonância com o objetivo específico “c” do presente estudo (**mensurar os níveis de eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior**) aplicar-se-á a metodologia matemática de Análise Envolvória de Dados (DEA), previamente definida nas etapas anteriores.

Para tanto, o modelo escolhido foi o CCR, elaborado por Chares, Cooper e Rhodes (1978), o qual mensura a eficiência global de forma objetiva. Cumpre acentuar que não foram identificadas variâncias de escalas que justificassem a adoção ao método BCC, conforme o Gráfico 4. De qualquer forma, foi procedido com o cálculo das duas modelagens, bem como foi avaliada a eficiência de escala.

O modelo DEA-CCR proposto foi orientado ao consumo (*in*), de maneira que a alteração nos fatores produtivos ocorra nos insumos ou, no caso do exemplo em tela, das Despesas Empenhadas. Desta forma, se reduza ao máximo a quantidade consumida para se produzir os mesmos indicadores de *outputs* (Boueri, 2015; Casa Nova & Santos, 2008).

O modelo DEA-CCR orientado ao consumo pode ser representado matematicamente da seguinte forma (Casa Nova & Santos, 2008).

$$\text{Maximizar } h_k = \sum_{r=1}^s u_r y_{rk}, \quad (10)$$

Sujeito a

$$\sum_{r=1}^m u_r y_{rk} - \sum_{i=1}^m u_v y_{ij} \leq 0 \quad (11)$$

$$\sum_{i=1}^n v_i x_{ik} = 1 \quad (12)$$

$$u_r, v \geq 0 \quad (13)$$

$Y_r =$ quantidade de produto r ; $x_i =$ quantidade de insumo i ;

$u, v =$ pesos

$r = 1, \dots, m$; $i = 1, \dots, N$

Como mencionado anteriormente, o atributo de *input* corresponde ao total de Despesas Empenhadas em cada exercício por DMU. Por sua vez, os *outputs* foram definidos baseados nos indicadores de qualidade da educação superior, definidos pela Portaria INEP nº 515/2018, alusivos ao Conceito ENADE, Conceito Preliminar de Cursos (CPC), Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD), e Índice Geral de Cursos (IGC).

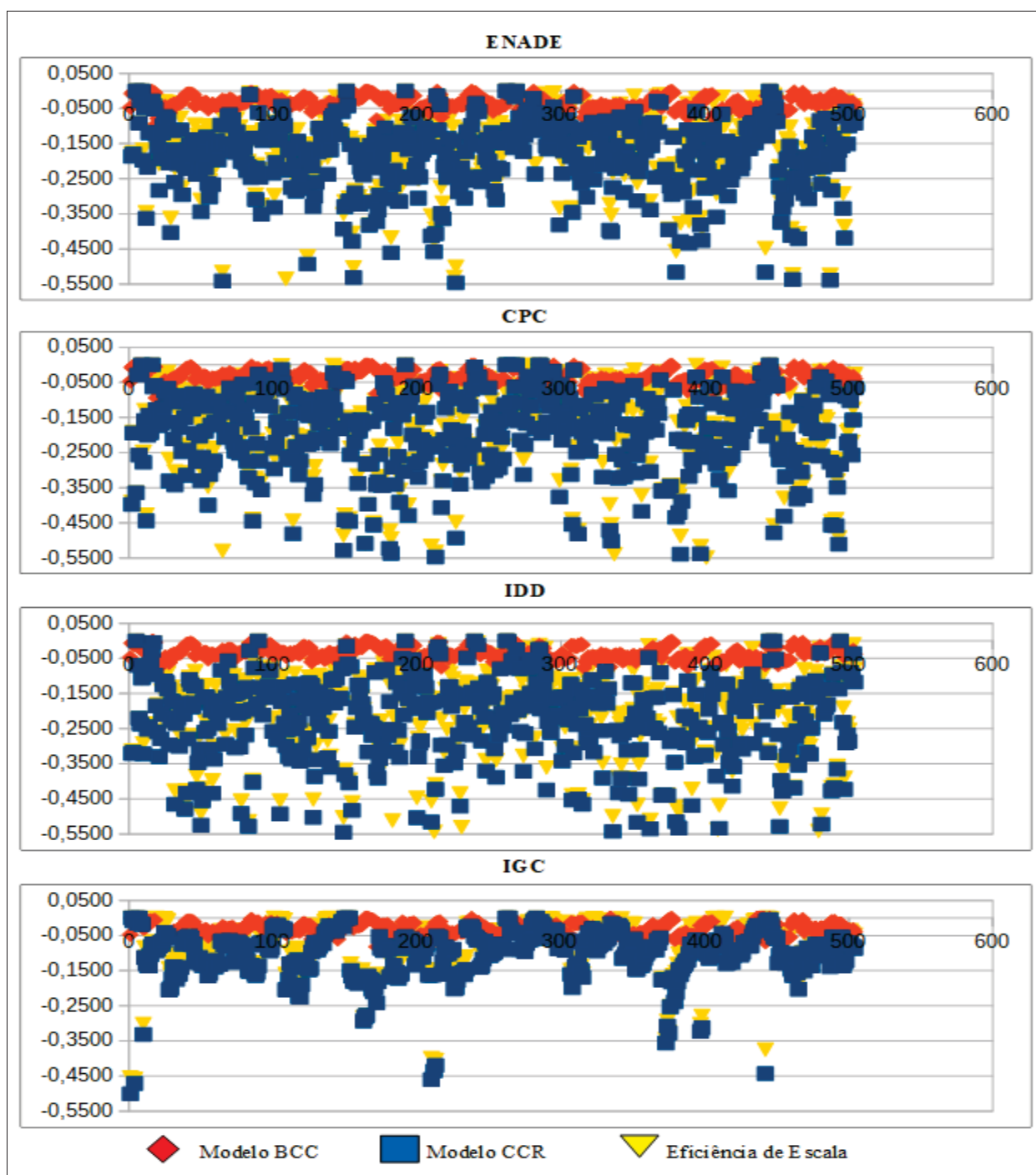


Gráfico 4: Eficiência entre os Modelos

Fonte: Elaborado pelo autor

Posto isso, os escores apontam as universidades que mais se aproximam da fronteira eficiente, e aqueles que se distanciam desse *benchmark*. Para ilustrar essa relação, o Quadro 11 indica as instituições que se destacaram em cada exercício

Ano	Menos Ineficientes	Mais Ineficientes
2008	UNIFAL, UFOPA, UFVJM, UFRSA, UFFS	UNB
2009	UFGD, UNIRIO, UFF	UNB
2010	UFOPA, UNIFAP	UNB
2011	UFOPA, UFFS, UNIFAP	UNB, UFRJ, UFF
2012	UFOPA, UFES, UNIFAP	UFJF, UFMG, UFRJ, UNB
2013	UFFS, UFOPA, UFRA	UFRJ
2014	UFOPA, UNIFAP, UFCSPA	UFRJ
2015	UFCSPA, UNIFAP, UFOPA	UFRJ
2016	UFCSPA, UNIFAP, UFABC	UFRJ

Quadro 11: Eficiência de Gestão nas Universidades

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com o Quadro 11, a Universidade Federal do Oeste do Pará (UFOPA), a Universidade Federal do Amapá (UNIFAP) são as que mais se destacam, ambas aparecem em praticamente todas as análises, em todos os anos avaliados. Por outro lado, entre os anos de 2008 a 2011 a Fundação da Universidade de Brasília (UNB) obteve escores que a destacavam negativamente. Todavia, nos exercícios seguintes a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) foi a instituição que mais se deslocou de maneira negativa, dado que seus escores diminuíram consideravelmente durante a análise.

As fronteiras de eficiência de acordo com cada indicador podem ser observadas por meio do Gráfico 5, o qual demonstra a regularidade das instituições frente aos indicadores. Ou seja, tanto na análise por períodos quanto por indicadores, as IFES avaliadas tendem a permanecer como mais ou menos ineficientes.

É preciso mencionar que os resultados obtidos decorrem das variáveis utilizadas, do período compreendido e do método utilizado, deste modo, não é possível afirmar que uma instituição é melhor ou pior que seus pares, apenas que nas condições em questão, seus indicadores de eficiência foram posicionados da forma apresentada.

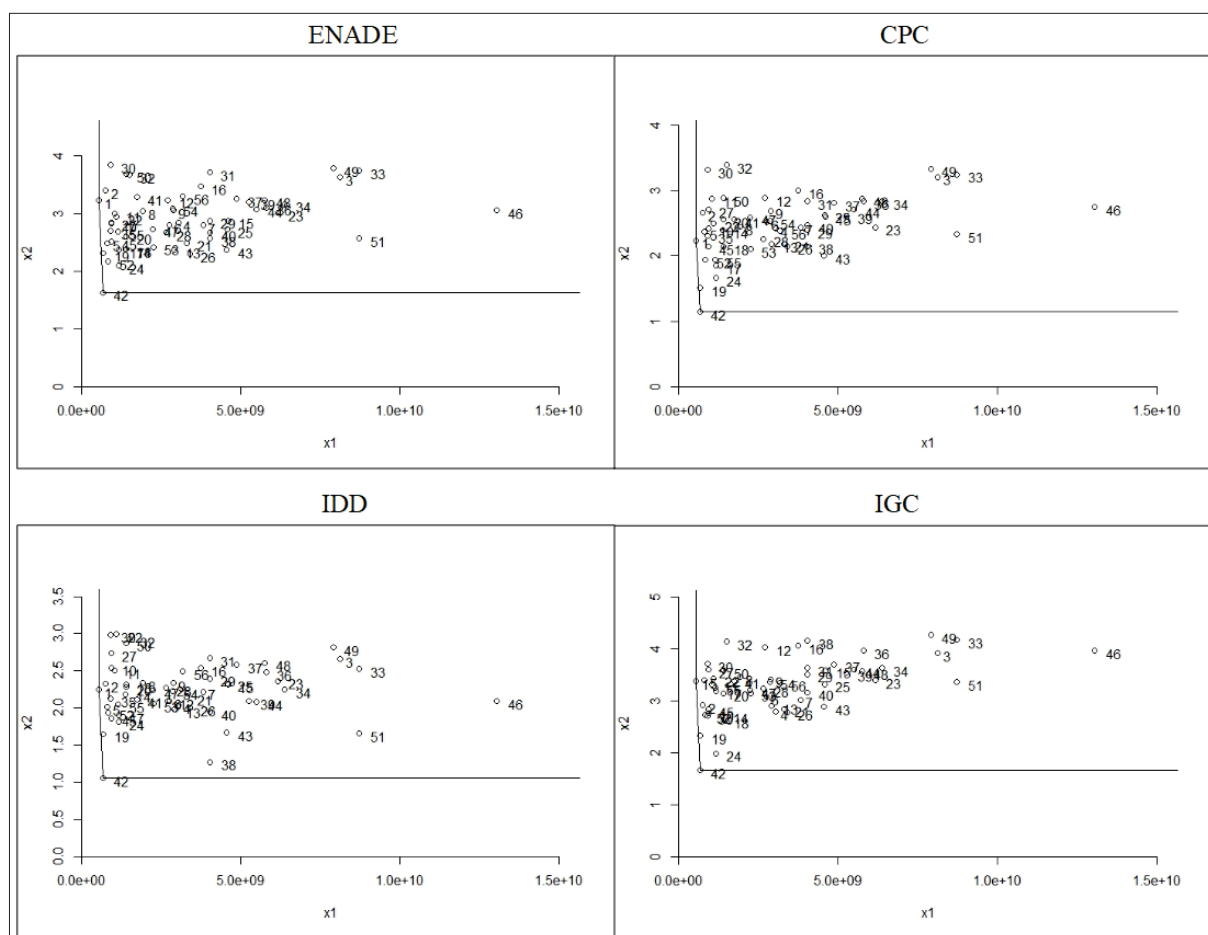


Gráfico 5: Fronteiras de Eficiência

Fonte: Dados da Pesquisa

Cabe ressaltar que ao ser considerada menos ineficiente não significa que a instituição obteve baixos níveis nos indicadores de qualidade, bem como estar bem posicionada não garante a economia de recursos. Apenas aponta os pesos aplicados pela Análise Envoltória de Dados na relação entre o dispêndio de cada universidade para obter suas respectivas notas.

É oportuno mencionar que a Universidade Federal do Paraná manteve-se no centro dos resultados, não se sobressaindo de forma relevante em nenhum exercício ou indicador. Tais fatos podem ter sido gerados em decorrência de aspectos pontuais, regionais, sociais, econômicos, dentre outros.

Como apontado por Santos (2002), o julgamento de uma Instituição de Ensino Superior, apenas com base em seus indicadores acaba por afastar possíveis relações entre esses indicadores e aspectos inerentes ao ambiente em que a instituição está inserida.

Por fim, cumpre salientar que o papel da metodologia de Análise Envoltória de Dados na presente pesquisa não foi de avaliar as instituições de acordo com seus indicadores de qualidade e debater sobre os mesmos. Mas sim, averiguar uma possível relação desses resultados de qualidade, com as práticas de gestão evidenciadas pela consignação do crédito orçamentário no elemento de despesa 92.

Assim, após a verificação dos escores de eficiência, dar-se-á seguimento com a análise por meio de regressão com dados em painel, como definido no protocolo de análise.

4.3 ANÁLISE DE REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA COM DADOS EM PAINEL

De acordo com o protocolo de pesquisa, bem como em atenção aos objetivos traçados que delinearam a presente pesquisa, cumpre aqui **“avaliar a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior”**.

Para isso, foram consolidados os dados orçamentários e financeiros acerca das 56 universidades avaliadas, além de mensurar seus escores de eficiência no decorrer dos exercícios financeiros de 2008 a 2016, determinando a característica de painel curto.

Os dados formaram uma base desbalanceada, haja vista que alguns lançamentos deixaram de ser registrados junto ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) ou simplesmente, os fenômenos em questão não ocorreram nos indivíduos ou tempo analisados; Para contornar esse problema, procedeu-se com a interpolação linear dos dados, conforme a equação demonstrada abaixo.

$$y = y_1 + (x - x_1) \cdot \frac{y_2 - y_1}{x_2 - x_1} \quad (14)$$

Em que:

x representa o intervalo entre os valores

y representa a linha entre os dois pontos

Outrossim, considerando que as variáveis eram compostas por dados contínuos e intervalares, posto que o orçamento conta com valores em milhares de reais e os indicadores de gestão em intervalos de 0 a 5. Foi aplicado o logaritmo aos dados, tornando-os homogêneos à análise.

4.3.1 Homogeneidade da Base de Dados

Quanto a homogeneidade dos dados, foi verificado que existe apenas uma observação por instituição por período, correspondendo a uma estrutura com 504 linhas. Sobre esta base, foram realizados testes para verificação de normalidade multivariada, conforme o Quadro 12.

	Beta- Hat	Kappa	p-valor
Skewness	22,5018	1.890,1510	0,0000
Kurtosis	79,7434	16,7434	0,0000

Quadro 12: Normalidade Multivariada

Fonte: Elaborado pelo Autor

Embora não tenha sido alcançada, a ausência de normalidade multivariada não impediu que o restante da análise fosse realizada, tendo em conta o volume de dados o pressuposto da normalidade foi suprimido (Fávero & Belfiore, 2017). Ou seja, em virtude do tamanho da amostra, a normalidade multivariada pode ser mais dificilmente observada, no entanto, desconsiderá-la não significa que os resultados obtidos serão desabonados.

4.3.2 Avaliação da Aderência aos Coeficientes

Preliminarmente foi realizado um teste de regressão linear múltipla, similar ao modelo *POLS*, conforme demonstrado pela Tabela 8: Estimação pelo modelo *POLS*

	Coefficiente	Erro	t	p-valor
Intercepto	-746.182	0.82334	-9.063	< 2e-16***
LOA	202.642	0.21821	9.287	< 2e-16***
CredDisp	-102.606	0.14734	-6.964	1.06e-11***
DespLiq	0.36792	0.12245	3.005	0.00279**
RecDesp	-0.05924	0.01238	-4.784	2.27e-06***
IDD	0.58632	0.22107	2.652	0.00825**
IGC	-148.252	0.28517	-5.199	2.94e-07***
ENADE	0.16380	0.30660	0.534	0.59341
CPC	-0.28386	0.27391	-1.036	0.30056

$$R^2 = 0,5249$$

$$R^2 \text{ Ajustado} = 0,5172$$

$$F(8,495) = 68,37, \text{ p-valor} < 0,000$$

Tabela 8: Estimação pelo modelo POLS

Fonte: Elaborado pelo Autor

Além deste exame, as simulações pelos demais modelos suportam a ausência de significância das variáveis ENADE e CPC, os quais serão retirados das análises futuras e consequente do modelo proposto. Posto isso, visando realizar os testes de aderência aos coeficientes, que determinarão o modelo de regressão com dados em painel mais adequado.

Teste	Modelos Avaliados	Resultado	Descrição
<i>F de Chow</i>	$POLS_{H0}$ e Fixos $_{H1}$	$F(8,489)=3,2333$, p-valor = 0,001351	Favorável ao modelo de Efeitos Fixos
<i>LM - Breuch-Pagan</i>	$POLS_{H0}$ e Aleatórios $_{H1}$	$\chi^2(14,081) = 1$, p-valor = 0,0001	Favorável ao modelo de Efeitos Aleatórios
Teste de <i>Hausman</i>	Aleatórios $_{H0}$ e Fixos $_{H1}$	$\chi^2(2,2) = 6$, p-valor = 0,8956	Favorável ao modelo de Efeitos Aleatórios
<i>F de Chow</i>	Fixo $_{H0}$ e <i>Between</i> $_{H1}$	$F(440,49) = 9,6157$, p-valor = 0,0000	Favorável ao modelo <i>Between</i>

Quadro 13: Aderência dos Coeficientes

Fonte: Elaborado pelo Autor

O primeiro teste apresentado no Quadro 13 verifica se os efeitos individuais não são iguais a zero. O resultado F de Chow se mostrou inclinado ao modelo de efeitos fixos. Do mesmo modo, o teste *Lagrange Multiplier* de Breusch-Pagan analisa se não há variância entre os indivíduos, seu resultado aponta que existem diferenças significativas entre as universidades (Fávero & Belfiore, 2017).

No que diz respeito ao teste de Hausman, este investiga se os efeitos individuais são aleatórios, de modo que haja similaridade entre as estimações por efeitos fixos e aleatórios; Seu resultado assinala que existe aleatoriedade nos efeitos individuais, não sendo possível rejeitar H_0 .

Por sua vez, o último teste repete a averiguação quanto aos efeitos individuais não serem iguais a zero, no entanto, desta vez são estimados entre o modelo *POLS* e Fixos, de maneira que este último se mostrou mais favorável. Logo, a estimação por efeitos aleatórios parece ser mais adequada, sugerindo que o comportamento apresentado pelas universidades são diferentes em cada *cross-section*. Fávero e Belfiore (2017) afirmam que nesta situação os parâmetros α_i , bem como os termos de erro idiossincrático ε_{it} são independentes.

Dadas as considerações acerca da escolha pelo modelo de efeitos aleatórios, cabe então realizar o teste de regressão.

4.3.3 Teste de Regressão

O emprego da regressão expôs qualidade estatística superior a média para determinar o volume de Despesa de Exercícios Anteriores registradas nas universidades (teste $F(6,497)=91,1466$, com p-valor $<0,000$). Os coeficientes do modelo estão dispostos na Tabela 9: Teste de Regressão

	Coeficiente	Erro	t	p-valor
Intercepto	-7,31046	0,808897	-9,0376	2,2E-016***
LOA	2,042912	0,217393	9,3973	2,2E-016***
CredDisp	-1,026611	0,146718	-6,9972	8,49E-09***
DespLiq	0,335666	0,116576	2,8794	0,004157**
RecDesp	-0,057126	0,012178	-4,691	3,52E-03***
IDD	-0,493306	0,157358	-3,1349	0,001821**
IGC	1,507162	0,256554	5,8746	7,77E-06***
R ² = 0,52389				
R ² Ajustado = 0,51814				
F(6,497) = 91,1466, p-valor < 0,000				

Tabela 9: Teste de Regressão

Fonte: Elaborado pelo Autor

Ressalte-se que, após a exclusão das variáveis “Conceito ENADE” e “CPC” todas as demais se mostraram significativas, em virtude dos p-valores encontrados ao nível de significância de 5%, e são capazes de explicar 52,39% dos registros de Despesas de Exercícios Anteriores. Ou, em sua forma ajustada 51,81% destas despesas.

Impende destacar que o poder explicativo da regressão foi considerado mediano, todavia significativo, considerando que aproximadamente metade das Despesas de Exercícios Anteriores podem ser encontradas com seu auxílio. Outrossim, este resultado se deve, dentre outros, aos coeficientes de variação inicialmente observados juntos as estatísticas descritivas, os quais já indicavam que havia uma grande variabilidade dos dados, o que acabaria por prejudicar a capacidade explicativa do modelo.

Aceitando-se as condições mencionadas, a base foi submetida ao logaritmo de seus valores, tornando-os homogêneos à análise. Assim, a função exponencial do modelo pode então ser descrita da seguinte forma:

$$DespExAnt_{it} = 0,0007 + 7,7130 \cdot LOA_{it} + 0,3582 \cdot CredDisp_{it} + 1,3989 \cdot DespL_{it} + 0,9445 \cdot RecDesp_{it} + 0,6106 \cdot IDD_{it} + 4,5139 \cdot IGC_{it} + \varepsilon_{it} \quad (15)$$

Cabe mencionar que os sinais dos coeficientes de cada variável não se comportaram como esperado inicialmente, de maneira que apenas a “Crédito Disponível”, o “Saldo entre Receitas e Despesas” e o “IGC” apresentaram sinais opostos como demonstrado. Isso significa que tais variáveis contribuem, significativamente, de maneira inversa ao esperado e fundamentado pelo referencial teórico.

Ou seja, um aumento nos “Crédito Disponível” e no “Saldo entre Receitas e Despesas” ocasionam maiores volumes de recursos e menores necessidades de incorrer em Despesas de Exercícios Anteriores. Do mesmo modo, o conceito obtido no “Índice Geral de Cursos” explica, de forma positivamente proporcional, a necessidade desse tipo de despesa.

4.3.4 Diagnósticos da Regressão

Preliminarmente, são apresentadas abaixo algumas características descritivas relativas aos resíduos da regressão, os quais apontam que grande parte dos dados estão concentrados na linha de tendência central, entre o 1º quartil e o 3º quartil. Além disso, a Tabela 10: Descritivas dos Resíduos perspectiva, visto que o menor e o maior valor se afastam consideravelmente da média.

Mínimo	1stQu	Média	3rdQu	Máximo
-2,94641	-0,28012	0,07423	0,39397	2,31716

Tabela 10: Descritivas dos Resíduos

Fonte: Elaborado pelo Autor

Quanto a normalidade, Fávero e Belfiore (2017) esclarecem que esta é necessária para que os resultados encontrados no teste T e o p-valor da regressão sejam válidos. Todavia, dado o tamanho da amostra este pressuposto pode ser minimizado, devido à propriedade assintótica dos estimadores.

O teste utilizado para verificação da normalidade foi o de *Shapiro-Francia*, tendo em vista o tamanho da amostra. Seus resultados ($W(0,93672)$, $p\text{-valor} < 0,000$) indicam que, a princípio, os resíduos não se distribuem de forma normal. Entretanto, conforme o **Erro! Fonte de referência não encontrada.** é possível afirmar que tal dispersão não se afasta de uma distribuição normal, atendendo ao pressuposto da normalidade.

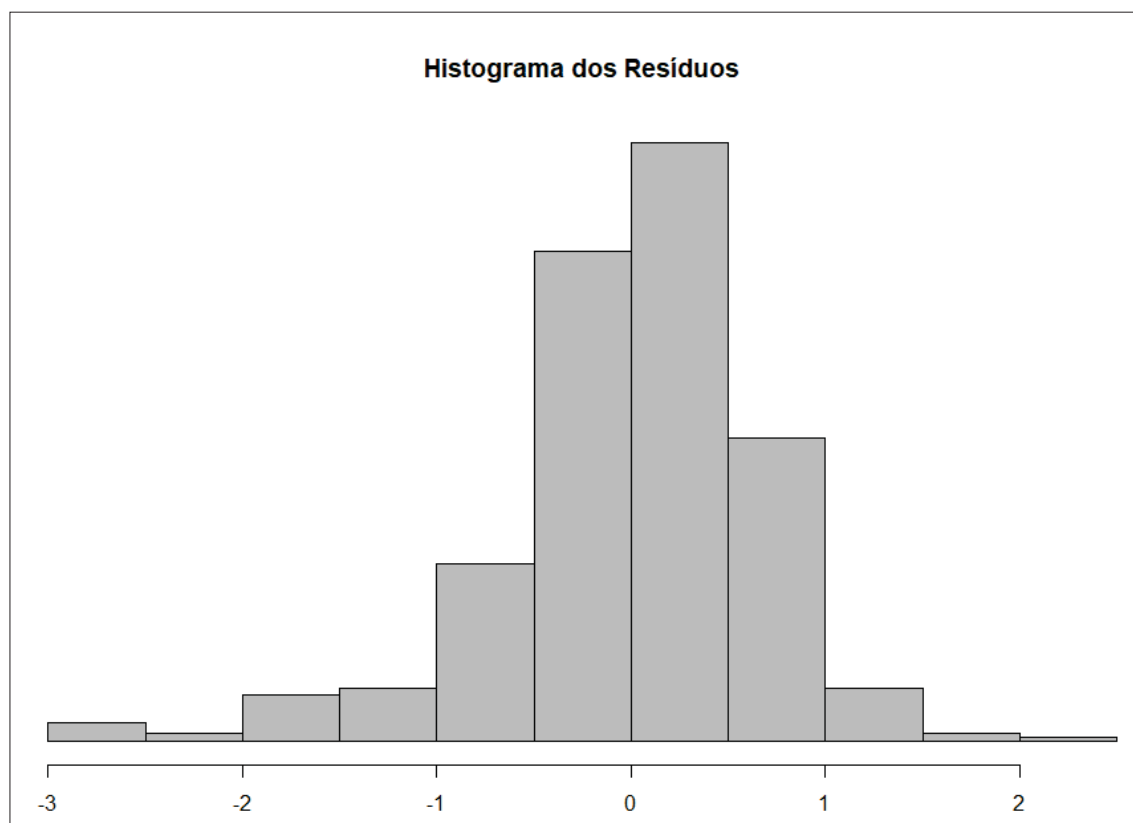


Gráfico 6: Histograma dos Resíduos

Fonte: Elaborado pelo autor

Outro diagnóstico necessário retrata a ausência de heterocedasticidade, a qual pode estar relacionada com a omissão de variáveis que podem ser relevantes ao modelo. Segundo Gujarati e Porter (2011) o teste de *Goldfeld-Quandt*, cujo resultado ($GQ(2,245)=0,87206$, $p\text{-valor} = 0,08577$) reflete a homocedasticidade nos resíduos.

Por sua vez, a autocorrelação nos resíduos se faz pertinente aos estudos relacionados com a evolução temporal dos dados (Fávero & Belfiore, 2017). Nestes casos, um determinado valor de ε depende do valor de ε do período anterior.

Gujarati e Porter (2011) indicam, dentre outros modelos de detecção de autocorrelação, a verificação gráfica (Gráfico 7), não impede que seja afirmado que a dispersão dos resíduos não apresenta um padrão.

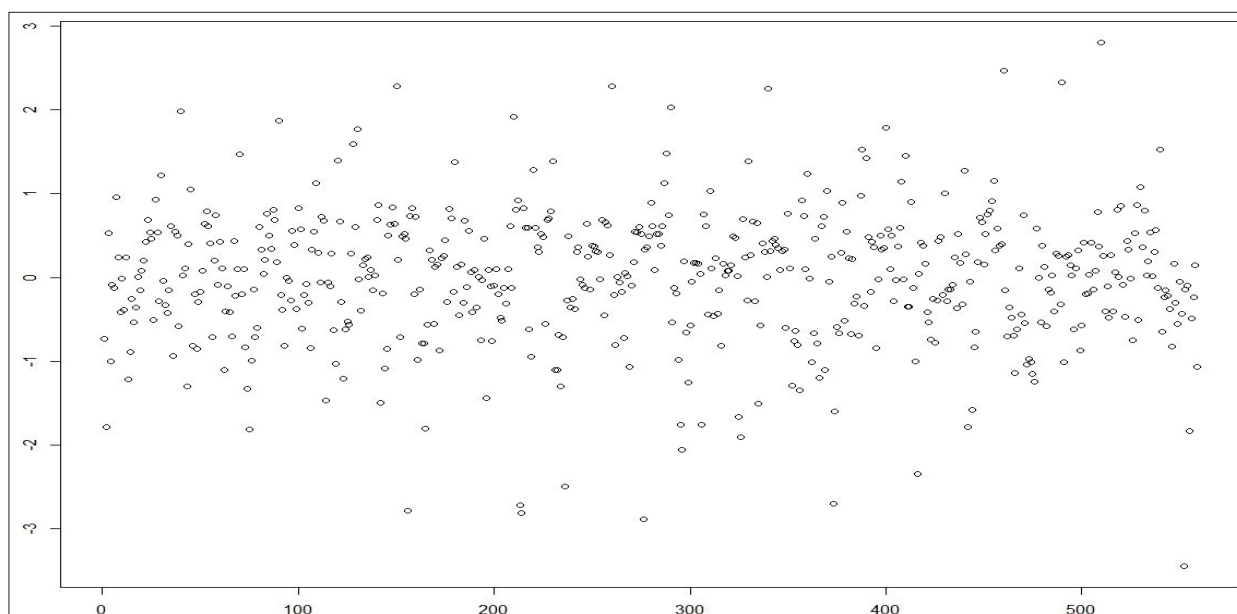


Gráfico 7: Autocorrelação dos Resíduos

Fonte: Elaborado pelo autor

No que se refere ao problema da multicolinearidade, este pode estar associado com altas correlações entre as variáveis, ou ainda pode ser devido a um alto poder explicativo do R^2 derivado de poucas razões t significativas (Fávero & Belfiore, 2017). O teste utilizado para indicar a existência de multicolinearidade foi o Fator de Inflação da Variância (FIV), demonstrado mediante a Tabela 11: Fatores de Inflação da Variância

LOA	CredDisp	DespLiq	RecDesp	IDD	IGC
8,428447	3,859604	4,451066	1,119328	1,492176	1,5423

Tabela 11: Fatores de Inflação da Variância

Fonte: Elaborado pelo Autor

Os valores de FIV, segundo Gujarati e Porter (2011), que forem superiores a 10, indicam que a variável pode ser entendida como altamente colinear. Portanto, considerando o entendimento dos autores em questão, nenhuma das variáveis apresentou problema.

Após os diagnósticos da regressão realizados acima, percebe-se que a estimação do modelo é relevante para atendimento aos seus pressupostos (Fávero & Belfiore, 2017). Logo, a omissão de uma variável relevante, ou mesmo a inclusão de uma irrelevante podem comprometer o modelo.

Ainda segundo Fávero e Belfiore (2017) um dos métodos mais utilizados de detecção de erros de especificação do modelo é o teste *RESET* de Ramssey (*Regression Specification Error Test*), o qual, sugere que o modelo foi especificado de modo apropriado ($RESET(1,496) = 14,942$, $p\text{-valor} = 0,0001$).

4.3.5 Discussões Sobre os Resultados da Análise

Cabe aqui resgatar a proposição feita pela hipótese alternativa (H_1), a qual supõe que “**a variação observada no orçamento bem como a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior são capazes de explicar a variação encontrada no volume de despesas empenhadas sob a elemento de despesas 92 dessas instituições**”.

Neste sentido, tendo em vista os resultados encontrados pelo teste F , não é possível rejeitar a hipótese alternativa, de forma que se aceitam as significâncias estatísticas entre as variáveis independentes sobre as Despesas de Exercícios Anteriores ($F(6,497) = 91,1466$, $p\text{-valor} < 0,000$).

Além disso, os resultados apontam que o valor orçado pela Lei Orçamentária Anual, o volume de Créditos Disponíveis, as Despesas Liquidadas e saldo entre Receitas e Despesas executadas, representam as variáveis orçamentárias relevantes ao modelo. O que vai ao encontro do entendimento de Santos (*et al*, 2017), ao ressaltar a importância do orçamento público como elo entre o planejamento e a execução de políticas públicas, cuja projeção dever considerar as disposições legais aplicáveis, os princípios orçamentários e a boa fé com a coisa pública.

No que concerne a gestão, os escores de eficiência relativos ao Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado e o Índice Geral de Cursos Avaliados das Instituições também se mostraram relevantes. Tal eficiência remete a transformação do capital humano por meio da formação acadêmica (Førsund, 2017), *output* que reflete uma das finalidades das Instituições Federais de Ensino Superior.

Corroborar-se portanto, com a afirmação feita por Ho (2018), frisando que o planejamento orçamentário e a gestão do patrimônio público precisam estar alinhados em busca do gasto coerente de recursos públicos, servindo com eficiência e efetividade à sociedade.

Quanto aos objetivos específicos, conclui-se que a realização de Despesas de Exercícios Anteriores reflete uma prática presente nas IFES, embora as condições que permitem sua execução a encarem como um fenômeno extraordinário. A partir dos entendimentos exauridos pelos tribunais de contas cabem apurações de responsabilidade acerca daquelas despesas realizadas sem a devida parcimônia.

Todavia, o presente estudo não se aprofunda nas causas que tem levado ao aumento generalizado de registro de Despesas de Exercícios Anteriores nas IFES. Caberiam ainda, investigações acerca dos desafios que os gestores públicos têm enfrentado que os impedem de reduzir este fenômeno.

Vale mencionar que, por meio de análise gráfica não foram encontrados *outliers* que pudessem comprometer as análises, razão pela qual, aqueles que foram encontrados, após realizados procedimentos estatísticos de suavização linear dos dados, foram mantidos. Além disso, os testes descritivos apontam que, de maneira geral, houve uma tendência de centralidade na amostra, coincidindo entre os valores de média e mediana.

O uso da metodologia de Análise Envoltória de Dados (DEA) permitiu a criação de escores de eficiência a partir dos *inputs* e *outputs* previamente definidos. Não houve a intenção de aprofundamento nas possibilidades de utilização da técnica, haja vista que visando a persecução do problema de pesquisa, os escores foram utilizados como ferramenta para obtenção das variáveis necessárias ao modelo econométrico.

Entretanto, os resultados encontrados com a DEA indicam que o posicionamento das instituições junto a fronteira de eficiência foi frequente em grande das avaliações. No que se refere a UFPR, seus indicadores não despontaram de maneira a isolar-se dos seus pares, ficando no centro entre a borada eficiente e as instituições mais ineficientes.

Por fim, a análise de regressão linear múltipla com dados em painel demonstrou que a variação encontrada nas variáveis independentes, sujeitas a LOA, Crédito Disponível, Despesas Liquidadas, Saldo de Receitas e Despesas, Indicador de Diferença entre os Desempenhos

Observado e Esperado e o Índice Geral de Cursos são capazes de explicar 52,39% da variância encontrada nas Despesas de Exercícios Anteriores.

O poder explicativo do modelo foi considerado mediano, no entanto, significativo, tendo em vista sua capacidade de mensurar aproximadamente metade das Despesas de Exercícios Anteriores com apenas 06 variáveis. Além disso, é oportuno mencionar que os coeficientes de variação, apresentados junto as estatísticas descritivas, impedem a obtenção de um R^2 mais robusto.

Ressalte-se que as variáveis de gestão relativas ao Conceito ENADE e ao Conceito preliminar de Cursos, inicialmente previstos no modelo, não se mostraram significativas e foram retiradas da análise final.

Os resultados encontrados foram submetidos a testes de diagnósticos que objetivaram assegurar a confiabilidade de seus resultados. De maneira ampla, seja sob testes estatísticos ou por análises gráficas, o modelo proposto não apresentou problemas de especificação.

Ao consolidar os pressupostos defendidos pela Nova Administração Pública, em especial no que cabe ao uso racional do orçamento público e a eficiência de gestão, compreendida nos indicadores de qualidade avaliados, evidencia-se a necessidade de apreço com a coisa pública à obtenção de resultados à sociedade (Rezende, Slomski & Corrar, 2005).

Neste sentido, a eficiência de gestão pôde ser alcançada mediante aspectos técnicos, como defendido por Mattos e Terra (2015). Portanto, aspectos alocativos, relacionados a eficiência financeira; e sociais, entendidos pelos benefícios percebidos pela população não foram abarcados.

Por sua vez, o orçamento, peça chave na consecução de políticas públicas (Santos, Jankoski, Oliveira & Rasoto, 2017; Ho, 2018), se faz comprovadamente significante ao direcionar os recursos que custeiam as despesas que tiveram seu fato gerador em exercício passado, algo demonstrado com auxílio de poucas variáveis.

Importante citar também que a vertente social, inerente ao exercício pleno da *accountability*, recorrentemente aludido pelos tribunais de contas, possibilita que os conceitos utilizados na presente pesquisa possam ser analisados em conjunto. Por isso, considera-se que fatores como transparência, prestação de contas, responsabilização de gestores, comparação entre instituições, dentre outros, permite que a administração pública evolua, torne-se menos custos e mais produtiva, zelando pelo patrimônio público e na oferta de melhores serviços (Coelho, Cruz & Platt Neto, 2011; Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013; Nakagawa, Relvas & Dias Filho, 2007).

5 CONCLUSÃO

A população analisada trata das Instituições Federais de Ensino Superior, as quais, conforme classificação elaborada pelo Ministério da Educação, remetem a 134 instituições. Todavia, visando delimitar a base de maneira homogênea, foram consideradas como amostra apenas aquelas cuja organização acadêmica é reconhecida como universidade; Nessas circunstâncias, 63 instituições foram destacadas, de quem, 56 preenchiam minimamente os dados necessários para consecução da pesquisa.

Em atenção os objetivos do presente trabalho, a execução de Despesas de Exercícios Anteriores, se refere a um reconhecimento de dívida por parte da administração pública perante determinado fornecedor, conforme entendimento expedido pelo Acórdão 32/2007 – TCU – Segunda Câmara. Nesse sentido, poderiam caber revisões sistemáticas dos fluxos, bem como dos cronogramas de aquisições das universidades, algo não abrangido nesta pesquisa.

Desta forma, tais despesas, representam um fenômeno que não pode ser desconsiderado, tampouco expurgado das práticas contábeis brasileiras, em virtude de serem necessárias para o adequado registro orçamentário, financeiro e patrimonial que determinado fato administrativo tenha causado à instituição.

Todavia, sua aplicabilidade deve ser comedida, à custa de um orçamento que permita ao gestor público planejar suas ações e destinar adequadamente os recursos necessários à atividade organizacional.

Para a consecução da pesquisa, os escores de eficiência, permitiram que as universidades fossem situadas à fronteira de eficiência de acordo com os parâmetros escolhidos frente ao referencial teórico. Observou-se que determinadas instituições foram recorrentes de forma mais ou menos eficiente. Ou seja, durante os períodos avaliados e de acordo com os indicadores abordados, as mesmas universidades se destacaram, positiva ou negativamente.

As variáveis relacionadas à eficiência de gestão, ligadas ao Conceito ENADE e ao Conceito Preliminar de Cursos, não se mostraram estatisticamente significativas e foram excluídas da análise. Por sua vez, o Indicador de Desempenho Observado e Esperado e o Índice geral de Cursos foram agregados ao Crédito Disponível, as Despesas Liquidadas, ao Orçamento da LOA, e ao Saldo de Receitas e Despesas.

Portanto, em resposta ao problema inicial de pesquisa, o qual investiga **qual a relação entre as Despesas de Exercícios Anteriores e as variáveis associadas ao orçamento e a eficiência de gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior?** o modelo proposto assevera que 52,39%

das Despesas de Exercícios Anteriores possam ser explicadas pelas variáveis de orçamento e eficiência de gestão.

Para fundamentar a relação entre os conceitos abordados, a *accountability* no âmbito da Nova Administração Pública torna-se relevante, ante aos crescentes anseios da sociedade, que fomentem um maior controle sobre a qualidade do gasto público e o cumprimento às determinações legais aplicáveis.

Exige-se portanto, maior zelo com a administração pública ao gerenciar de forma legítima e eficaz os recursos públicos disponíveis, trazendo a tona a relevância da eficiência na gestão, traduzida em práticas se voltem a maximização dos resultados à sociedade.

Os achados no presente estudo podem justificar as variações encontradas por algumas instituições para o seu volume de despesas registradas sob o elemento de despesas 92. Sob essa perspectiva, a variação dos recortes orçamentários bem como os efeitos de sua execução podem auxiliar a elucidação de questões junto a órgãos de controle.

Almeja-se ainda que, ao se defrontar com os aspectos orçamentários, o gestor público possa conhecer previamente quais os possíveis reflexos de parte de despesas que tiveram seu fato gerador em outro exercício, dispondo recursos orçamentários e financeiros para atendê-lo.

Outrossim, visto que a eficiência de gestão representa um viés significativo na mensuração das Despesas de Exercícios Anteriores, acredita-se que seja importante fomentar o debate acerca de práticas que melhorem seus indicadores de ensino, bem como permitam reduzir suas despesas. Auferindo uma melhor relação entre os custos e os resultados de suas atividades fins.

O presente estudo não foi isento de limitações, há que se destacar o lapso temporal, que poderia ser estendido se houvessem dados disponíveis, além do número de observações existentes entre as IFES, o que limitou a amostra e prejudicou o erro amostral observado.

Assim sendo, para pesquisas futuras, recomenda-se que se verifiquem nos períodos que podem ser aplicados à amostra, além de outras instituições que forneçam robustez à amostra. Ademais poderiam ser verificadas possíveis causas para o descompasso entre a ocorrência do fato gerador da despesa e a consignação do crédito orçamentário na forma do empenhamento da despesa.

Caberia ainda verificar os termos de *inputs* e *outputs* utilizados na metodologia DEA, os quais podem alterar os resultados esperados. Sob esses aspectos, considera-se que a eficiência de gestão é relevante dentro da perspectiva avaliada, Despesas Totais por IDD e IGC.

Todavia, a eficiência poderia ser abordada ainda sobe outros vieses, que incluiriam a eficiência alocativa, relacionando os objetivos da instituição frente ao comportamento praticado,

bem como a eficiência social, mensurando os *outputs* que maximizam a utilidade social da instituição.

Nota-se portanto que a discussão acerca dos fatores que podem explicar a execução de Despesas de Exercícios Anteriores não se encerra no presente modelo, embora significativo, ainda podem ser atribuídas novas perspectivas sob a forma de variáveis que complementem o entendimento do fenômeno em questão; busquem a compreensão de suas causas; e como minimizar seus impactos no planejamento orçamentário e financeiro das IFES.

6 REFERÊNCIAS

- Abreu, C.R. & Câmara, L.M. (2014). O Orçamento Público Como Instrumento de Ação Governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. *Revista de Administração Pública*. 49(1), 73-90.
- Acórdão 291/2018 – TCU – Plenário*. (2018). Os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator. Recuperado em 09 julho, 2018, de <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A291%2520ANOACORDAO%253A2018%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>
- Acórdão 32/2007 – TCU – Segunda Câmara*. (2007). Os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Extraordinária da 2ª Câmara, em 30/1/2007, ACORDAM, com fundamento nos arts. 1º, inciso I; 16, inciso II; 18 e 23, inciso II, da Lei nº 8.443/92, em julgar regulares as contas a seguir relacionadas, com ressalvas e dar quitação aos responsáveis, de acordo com os pareceres emitidos nos autos. Recuperado em 07 junho, 2018, de <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A32%2520ANOACORDAO%253A2007/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>
- Acórdão 3325/2012 – TCEPR – Tribunal Pleno*. (2012). Decisão proferida em 11/10/2012 publicada no AOTC nº 520, em 01/11/2012, sobre o processo 573550/11, de CONSULTA da CÂMARA MUNICIPAL DE RIO BRANCO DO SUL tendo como interessados BRAZ GEFER tendo como relator o Conselheiro IVAN LELIS BONILHA. Recuperado em 09 julho, 2018, de <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/acordao-3325-2012/235583/area/242>
- Acórdão 3455/2014 – TCU – Plenário*. (2014). Autos de auditoria operacional realizada no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS), com o objetivo de avaliar a estrutura e a atuação de sua unidade de auditoria interna (Audin), considerada fator estratégico de governança e elemento essencial de melhoria endógena da gestão. Recuperado em 09 julho, 2018, de <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A3455%2520ANOACORDAO%253A2014%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>
- Acórdão 724/2018 – TCU - Plenário* (2018). Trata-se de projeto de Instrução Normativa com objetivo de estabelecer normas de organização e apresentação da Prestação de Contas do Presidente da República.
- Acórdão 806/2014 – TCU – Plenário*. (2014). Os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões expostas pelo relator. Recuperado em 09 julho, 2018, de <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A806%2520ANOACORDAO%253A2014%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>

5A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false

AGU. *Orientação Normativa nº 04 de 1º de abril de 2009*. (2009). Recuperado em 25 julho, 2018, de <http://www.agu.gov.br/atos/detalhe/189165>.

Albuquerque, C.M., Medeiros, M.B., & Feijó, P.H. (2013). *Gestão de Finanças Públicas*. (3ª ed).Brasília: Gestão Pública

Amorim, K.A.F.; Diniz, J.A. & Lima, S.C. (2017). A Visão do Controle Externo na Eficiência dos Gastos Públicos com Educação Fundamental. *Revista Contabilidade e Organizações*. 29(1), 57-67.

Angélico, J. (2014). *Contabilidade Pública*. 8 ed. 17 reimpr. São Paulo: Atlas.

Araújo, P.L.C.P. (2007). *Eficiência Tributária Municipal em Dois Estágios: Análise Envoltória de Dados (DEA) e Regressão Quantílica*. 2007. 71p. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Brasília.

Ashraf, J. Uddin, S. (2016). New public management, cost saving and regressive effects: A case from less developed country. *Critical Perspectives on Accounting*. 41(1), 18-33.

Ázara, L.N.; Pessanha, G.R.G.; Barbosa Neto, J.E. (2016). Eficiência dos Municípios com Relação aos Gastos Públicos em Educação e Cultura na Microrregião de Varginha/MG. *XIX Seminário de Administração da Universidade de São Paulo*. Nov/2016.

Aziz, M.A.A.; Rahman, H.A.; Alam, M.M.; Said, J. (2015). Enhancement of the Accountability of public Sectors Through Integrity System, internal Control System and Leadership Practices: A Review Study. *Procedia Economics and Finance*. 28(1), 163-169.

Banker, R.D.; Charnes, A. & Cooper, W.W. (1984). Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in Data Envelopment Analysis. *Management Science*. 30(9), 1078-1092.

Batista, F.D. (2009). *Metodologia para o Uso da Análise Envoltória de Dados no Auxílio à Decisão*. Dissertação de Mestrado., Universidade Federal de Itahubá, Itajubá (MG), Brasil.

Blonski, F.; Prates, R.C.; Costa, M.; Vizeu, F. (2017). O Controle gerencial da Perspectiva do New Public management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. *Administração Pública e Gestão Social*. 9(1), 15-30.

Boueri, R.R. (2015). *Modelos Não Paramétricos: Análise Envoltória de Dados (DEA)*. In Boueri, R.R.; Rocha, F. & Rodopoulos, F. (Org). Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência. (pp 269-306). Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional.

Brasil. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. (1988). Brasília. Recuperado em 06 junho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Brasil. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma . Administrativa e dá outras

providências. Recuperado em 08 julho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm

Brasil. *Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. (1986). Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 02 julho, 2018 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm

Brasil. *Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998*. (1998). Brasília. Recuperado em 11 maio, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm#art3

Brasil. *Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 06 junho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm

Brasil. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. (2011). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 17 julho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm

Brasil. *Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Recuperado em 06 junho, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm

Brasil. *Portaria Interministerial Nº 163, de 04 de maio de 2001*. (2001). Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Brasília. Recuperado em 07 julho, 2018, de http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf

Bresser-Pereira, L.C. (2006a). *Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo estado*. In Bresser-Pereira, L.C. Spink, P.K. (Org). Reforma do Estado e administração pública gerencial.(7 ed, pp 21-38). Rio de Janeiro: Editora FGV.

Bresser-Pereira, L.C. (2006b). *Da Administração Pública Burocrática à Gerencial*. In Bresser-Pereira, L.C. Spink, P.K. (Org). Reforma do Estado e administração pública gerencial.(7 ed, pp 237-270). Rio de Janeiro: Editora FGV.

Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. (4th ed). New York: Oxford.

Buleca, J. Mura, L. (2014). Quantification of the efficiency of public administration by data envelopment analysis. *Procedia Economics and Finance*, 15 (1), 162 – 168.

Campos, A.M. (1990). Accountability: Quando Poderemos Traduzi-la para o Português?. *Revista da Administração Pública*. 24(2), 30-50.

- Cardoso, F.H. (2006). *Reforma do Estado*. In Bresser-Pereira, L.C. Spink, P.K. (Org). Reforma do Estado e administração pública gerencial.(7 ed, pp 21-38). Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Casa Nova, S.P.; & Santos, A. (2008). Aplicação da Análise por Envoltória de Dados Utilizando Variáveis Contábeis. *Revista Contabilidade e Organizações*. 3(2), 132-154.
- Castaldelli Junior, E. & Aquino, A.C.B. (2011). Indicadores de Desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: O Caso Brasileiro. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. 22(3), 15-40.
- Charnes, A.; Cooper, W.W. & Rhodes, E. (1978). Measuring the Efficiency of Decision Making Units. *European Journal of Operational Research*. v2, 429-444.
- Coelho, M.C.; Cruz, F.; Platt Neto, O.A. (2011). A informação Contábil como Ferramenta de Auxílio no Exercício do Controle Social. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. 22(3), 163-184.
- Consulta nº 932736 – TCEMG (2016). Consulta. Prefeitura Municipal. Despesas com ações e serviços públicos de saúde inscritas em restos a pagar ao final de cada exercício, sem disponibilidade financeira. Verificação do direito do credor. Impossibilidade de cancelamento. Exceção no caso de extinção das obrigações. Despesas devem ser computadas no exercício em que forem pagas para fins de cálculo do percentual mínimo a que se refere o art. 7º da lc n. 141/12. Recuperado em 07 junho, 2018, de <http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota/BuscarArquivo/1109957>
- Cooper, D.R. & Schindler, P.S. (2011). *Métodos de Pesquisa em Administração*. (10 ed). Porto Alegre: Bookman.
- Dalmonech, L.F.; Teixeira, A.; Sant'Anna, J.M.B. (2011). O Impacto Ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 nas Finanças dos Estados Brasileiros. *Revista de Administração Pública*. 45(4), 1173-1196
- Decisão nº 437/11 – TCEDF. (2011). Consulta formulada pela Procuradoria-Geral do Distrito Federal acerca de peculiaridades afetas a pagamentos de despesas de exercícios anteriores. Recuperado em 09 julho, 2018, de <https://www.tc.df.gov.br/app/mesaVirtual/implementacao/?iddocindex=276575&a=documento&f=downloadPDF&iddocumento=152714>
- Denhardt, R.R. (2013). *Teorias da Administração Pública*. (6a ed). São paulo: Cengage Learning.
- Diniz, J.A. (2012). *Eficiência das Transferências Intergovernamentais para a Educação Fundamental de Municípios Brasileiros*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo (SP), Brasil.
- Dumitrescu, P.A. Dogaru, T.C. (2016). The challenges of the administrative process in a financial crisis and their effectiveness. *Procedia Economics and Finance*. 39 (1), 827-832.
- Faria, F.P.; Jannuzzi, P.M.; Silva, S.J. (2008). Eficiência dos Gastos Públicos em Saúde e Educação: Uma Investigação Através da Análise Envoltória no Estado do Rio de Janeiro. *Revista de Administração Pública*. 42(1), 155-177.

- Fávero, L.P.L. (2013). Dados em Painel em Contabilidade e Finanças: Teoria e Aplicação. *Brazilian Business Review*. 10(1), 131-156.
- Fávero, L.P. & Belfiore, P. (2015). *Análise de Dados*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fidrmuc, J. (2015). Political Economy of Fiscal Unions. *European Journal of Political Economy*. 40(1), 147-157.
- Field, A. (2009). *Descobrendo a Estatística Usando o SPSS*. (2 ed). Porto Alegre: Artmed, 2009.
- Førsund, F.R. (2017). Measuring Effectiveness of Production in the Public Sector. *Omega*. 73(1), 93-103.
- Freides, T. (1992). Inspector General Reports as Instruments of Governmental Accountability. *Government Information Quarterly*. 9(1), 53-64.
- Garcia, E.A.R.; Sousa-Filho, J.M.; Boaventura, J.M.G. (2018). A Influência do Disclousure social na relação entre Performance Financeira Corporativa e Performance Social Corporativa. *Revista de Contabilidade e Finanças*. 29(77), 229-243.
- Gil, A.C. (2017). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. (6 ed). São Paulo: Atlas.
- Gil, A.C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. (6 ed). São Paulo: Altas.
- Gobetti, S.W. & Orair, R.O. (2015). Política Fiscal em Perspectiva: O Ciclo de 16 anos (1999-2014). *Revista de Economia Contemporânea*. 19(3), 417-447.
- Gorman, M.F. & Ruggiero, J. (2008). Evaluationg US State Police Performance Using Data Envelopment Analysis. *International Journal of Production Economics*. 113 (2), 1031-1037.
- Gracia, D.B. Ariño, L.V.C. (2013). Rebuilding public trust in government administrations through e-government actions. *Revista Española de Investigación de Marketing ESIC*. 19(1), 1-11.
- Grasel, D. (2002). Avaliação de Qualidade e Melhoria do Ensino nas Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras. *Revista de Estudos Sociais*. 4(7), 31-43.
- Gujarati, D.N.; & Porter, D.C. (2011). *Econometria Básica*. (5ª ed.). Porto Alegre: AMGH.
- Harrison, T.M. & Sayogo, D.S. (2014). Transparency, Participation, and Accountability Praticies in Open Government: A Comparative Study. *Government Information Quarterly*. 31(4), 513-525.
- Henrichs, J.A.; Blanski, M.B.S. & Oliveira, A.G. (2016). A Evolução do Controle e a Avaliação do Plano Plurianual no Governo do Estado do Paraná no Período de 2007 a 2012: Determinações e Recomendações do Controle Externo. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*. 6(2), 153-187.
- Ho, A.T. (2018). From Performance Budgeting to Performance Budget Management: Theory and Practice. *Public Administration Review*. 1-11.
- Ifere, E.O. & Okio, O.B. (2018). Political Economy of Fiscal Deficits in a Democracy. *EconomiA*. (19)1, 12-23.

- INEP. *Portaria nº 515 de 14 de junho de 2018*. (2018). Define os Indicadores de Qualidade da Educação Superior referentes ao ano de 2017, estabelece os aspectos gerais de cálculo, procedimentos de manifestação das Instituições de Educação Superior sobre os insumos de cálculo e divulgação de resultados. Recuperado em 18, julho, 2018 de http://download.inep.gov.br/educacao_superior/indicadores/legislacao/2018/portaria_n515_de_14062018_define_indicadores_qualidade_2017.pdf
- INEP ^a. (2018). *Índice Geral de Cursos*. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira. Recuperado em 18 julho, 2018, de <http://portal.inep.gov.br/indice-geral-de-cursos-igc->.
- INEP ^b. (2018). *Conceito ENADE*. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira. Recuperado em 18 julho, 2018, de <http://portal.inep.gov.br/conceito-enade>.
- INEP ^c. (2018). *Conceito Preliminar de Cursos*. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira. Recuperado em 18 julho, 2018, de <http://portal.inep.gov.br/web/guest/conceito-preliminar-de-curso-cpc->.
- INEP ^d. (2018). *Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado*. Recuperado em 18 julho, 2018, de <http://portal.inep.gov.br/web/guest/educacao-superior/indicadores-de-qualidade/indicador-de-diferenca-entre-os-desempenhos-observado-e-esperado-idd>.
- Kettl, D.F. (2006). *A revolução global: reforma da administração do setor público*. In Bresser-Pereira, L.C. Spink, P.K. (Org). Reforma do Estado e administração pública gerencial.(7 ed, pp 75 – 122). Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Köche, J.C. (2011). *Fundamentos da Metodologia Científica: Teoria da Ciência e Iniciação à Pesquisa*. Petrópolis: Editora Vozes.
- Kohama, H. (2014). *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 14 ed. São Paulo: Atlas.
- Kvalvik, Ø. Boe, O. (2015). Effective use of resources in the public managment sector in Norway. *Procedia Economics and Finance*. 26 (1), 869-874.
- Leão, A.L.M.S.; Benício de Mello, S.C. & Vieira, R.S.G. (2009). O Papel da Teoria no Método de Pesquisa em Administração. *Organizações em Contexto*. 5(10), 1-16.
- Longo, C.A. (1994). O Processo Orçamentário: Tendências e Perspectivas. *Revista de Economia Política*. 14(2), 40-52.
- Lourenço, R.P. (2015). An Analysis of Open Government Portals: A perspective of Transparency for Accountability. *Government Information Quarterly*. 32(3), 323-332.
- Lukasz Komsta (2011). outliers: Tests for outliers. R package version 0.14. <https://CRAN.R-project.org/package=outliers>
- Machado Junior, J.T. (2012). A Experiência Brasileira em Orçamento-Programa – Uma Primeira Visão. *Revista de Administração Pública*. 46(4), 1157-1175.

- Marques, M.C.C. & Almeida, J.J.M. (2004). Auditoria no Sector Público: Um Instrumento para a Melhoria da Gestão Pública. *Revista Contabilidade e Finanças*, 35(1), 85-95
- Martins, G.A. & Theóphilo, C.R. (2016). *Metologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. (3 ed). São Paulo, Atlas.
- Mathiasen, D.G. (1999). The New Public Management and Its Critics. *International Public Management Journal*. 2(1), 90-111.
- Mattos, E. & Terra, R. (2015). *Conceitos Sobre Eficiência*. In Boueri, R.; Rocha, F. & Rodopoulos, F. (Org). Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência. (pp 211 – 233). Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional.
- MCASP. (2017). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. (7ª ed). [Manual]. Ministério da Fazenda. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional.
- MDF. (2018). *Manual de Demonstrativos Fiscais*. (9ª ed). [Manual]. Ministério da Fazenda. Brasília: Subsecretaria de Contabilidade Pública.
- Medeiros, A.K.; Crantschaninov, T.I.; Silva, F.C. (2013). Estudos sobre Accountability no Brasil: Meta-análise de Periódicos Brasileiros das Áreas de Administração, Administração Pública, Ciência Política e Ciências Sociais. *Revista de Administração Pública*. 47(3), 745-775.
- Melo, M.A.; Pereira, C.; Souza, S. (2014). Why do Some Governments Resort to ‘Creative accounting’ But not Others? Fiscal Governance in the Brazilian Federation. *International Political Science Review*., 1-18.
- MOD. (2014). *Manual do Ordenador de Despesas*. Conselho Nacional do Ministério Público.
- Monteiro, B.R.P. & Gomes, R.C. (2013). Experiências Internacionais com o Orçamento Público por Regime de Competência. *Revista Contabilidade e Finanças*. 24(62), 103-112.
- Morozumi, A. & Veiga, F.J. (2016). Public Spending and Growth: The Role of Government Accountability. *European Economic Review*. 89(1), 148-171
- Mota, F.G.L. (2009). *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: Gestão Pública
- MTO. (2017). *Manual Técnico de Orçamento*. (Edição 2018). [Manual]. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Brasília: Secretaria do Orçamento Federal.
- Nakagawa, M.; Relvas, R.R.S.; Dias Filho, J.M. (2007). Accountability: A Razão de Ser da Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. 1(3), 83-100.
- Nascimento, E.R. (2006). *Gestão Pública: Tributação e Orçamento; Lei de Responsabilidade Fiscal; Tópicos em Contabilidade Pública; Gestão Pública no Brasil, de JK a Lula; Administração Financeira e Orçamentária; Finanças Públicas nos Três Níveis de Governo*. São Paulo: Saraiva.
- Oliveira, M.F. (2011). *Metodologia Científica: Um Manual para a Realização de Pesquisas em Administração*. [Manual]. Catalão: UFG.

- Parisi, C.; Galhardo, J.A.G.; Pereira, A.C. & Fernandes da Silva, A. (2011). Presença Potencial do Contingenciamento da União nos Artíficos Adotados pelos Gestores das UG's. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. 13(41), 415-439.
- Pinho, J.A.G. & Sacramento, A.R.S. (2009). Accountability: Já Podemos Traduzi-la para o Português? *Revista de Administração Pública*. 43(6), 1343-1368.
- Prodanov, C.C.; & Freitas, E.C. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. (2 ed). Novo Hamburgo: Feevale.
- Quieroz, M.F.M.; Silva, J.L.M.; Figueiredo, J.S.; Vale, F.F.R. (2013). Eficiência no Gasto Público com Saúde: Uma Análise dos Municípios do Rio Grande do Norte. *Revista. Econ. NE*. 44(3), 761-776.
- R Core Team (2018). R: A language and environment for statistical computing. R Foundation for Statistical Computing, Vienna, Austria. URL <https://www.R-project.org/>.
- Ramos, C. P. R. (2017). *Avaliação da Eficiência do Ensino Fundamental dos Municípios Paranaenses*. 2017. 119 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá.
- Reis, H.C. (2003). Cancelamentos de Empenhos e Consolidação de Dívidas. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*. 102(1), 23-25.
- Relly, J.E. (2012). Examining a Model of Vertical Accountability: A Cross-National Study of the Influence of Information Access on the Control of Corruption. *Government Information Quartely*. 29(3), 335-345
- Rezende, A.M.; Slomski, V. & Corrar, L.J. (2005). A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: Uma investigação empírica entre as políticas públicas e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos municípios do estado de São Paulo. *Revista Universo Contábil*, 1 (1), 24 – 40.
- Richardson, R.F. (2012). *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. (3 ed). São Paulo: Atlas.
- Rios, L.R. (2005). *Medindo a Eficiência Relativa das Operações dos Terminais de Contêineres do Mercosul*. 2005. 149 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- Rossi, G.A.S.; & Santos, W.J.L. (2016). Uma Abordagem sobre a Eficiência, Eficácia e Efetividade dos Projetos e Ações, de Cunho Social, Ofertados pelo Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*. 5(3), 152-167.
- Roth, L.; Espíndola, A.M.S.; Santos, V.O.; Dorion, E.C.H.; Fachinelli, A.C.; Severo, E.A. (2013). A Estrutura do Ensino Superior no Brasil. *Revista Gestão Universitária na América Latina*. 6(3), 111-126.
- Sampieri, R.H.; Collado, C.F. & Lucio, M.DP.B. (2013). *Metodologia de Pesquisa*. (5 ed). Porto Alegre: Penso.

- Sanches, O.M. (1995). Processo Orçamentário Federal: Problemas, Causas e Indicativos de Solução. *Revista de Administração Pública*. 29(3), 122-156.
- Sano, H.; & Montenegro Filho, M.J.F. (2013). As Técnicas de Avaliação da eficiência, Eficácia e Efetividade na Gestão Pública e sua Relevância para o Desenvolvimento Social e das Ações Públicas. *Desenvolvimento em Questão*. 11(22), 35-61.
- Santos, L.P.G. (2002). Uma Contribuição à Discussão Sobre a Avaliação de Desempenho nas Instituições Federais de Ensino Superior – Uma Abordagem da Gestão Econômica. *Revista Contabilidade e Finanças*. 28(1), 86-99.
- Santos, F.R.; Jankoski, A.R.M.C.; Oliveira, A.G. & Rasoto, V.I. (2017). O Orçamento-Programa e a Execução das Políticas Públicas. *Revista do Serviço Público*. 68(1), 191-212.
- Santos, A.R.; barbosa, F.L.S.; Martins, D.F.V. & Moura, H.J. (2017). Orçamento, Indicadores e Gestão de Desempenho das Universidades Federais Brasileiras. *Administração Pública e Gestão Social*. 9(4), 276-285.
- Scarpin, J.E. & Slomski, V. (2005). A Precisão das Receitas Orçamentárias Antes e Após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Universo Contábil*. 1(2), 23-39.
- Schustes, H.A. & Zonatto, V.C.S. (2016). *Evidências da Eficiência de Gastos em Educação: Análise da Alocação dos Recursos Destinados ao Ensino Fundamental nos Estados Brasileiros*. XIX Seminário de Administração da Universidade de São Paulo. Nov/2016.
- Silva Neto, A.F.; Gomes da Silva, J.D. & Gonçalves, R.S. (2015). Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Mecanismo Institucional Estatal de Melhoria da Accountability. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*. 5(3), 93-111.
- Silva, C.A.T. Revorêdo, W.C. (2005). Economicidade na Gestão Pública Municipal: Um estudo das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. *Revista Universo Contábil*, 1(2), 09-22.
- Silva, E.L.; & Menezes, E.M. (2005). *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. (4 ed). Florianópolis: UFSC.
- Silva, S.S. (1962). *Os Princípios Orçamentários*. Escola Brasileira de Administração Pública. 2ª impre. Fundação Getúlio Vargas: Rio de Janeiro.
- Silveira, D.T.; & Córdova, F.P. (2009). *A Pesquisa Científica*. In Gerhardt, T.E.; & Silveira, D.T. (Org). Métodos de Pesquisa. (pp 31 – 64). Porto Alegre: Editora UFRGS
- Stamati, T.; Papadopoulos, T.; Anagnostopoulos, D. (2015). Social Media for Openness and Accountability in the Public Sector: Cases in the Greek Context. *Government Information Quarterly*. 32(1), 12-29.
- STN. (2015). *Macrofunção 020301 – Elaboração e Execução Orçamentária*. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional.

- Sun, S. (2002). Measuring the Relative Efficiency of Police Precints Using Data Envelopment Analysis. *Socio-Economic Planning Sciences*. 36(1), 51-71
- Tesouro Gerencial. (2018). *Sistema Tesouro gerencial*. Secretaria do Tesouro Nacional. Recuperado em 17 julho, 2018, em <https://tesourogerencial.tesouro.gov.br/servlet/mstrWeb?pg=login&v=1531836539973>
- Toledo Filho, J.R. & Oliveira, A. (2007). Análise do Sistema de Contabilidade Pública como Suporte ao Controle do Ciclo Orçamentário dos Municípios da Região metropolitana de Curitiba/PR. *Contabilidade Vista e Revista*. 18(3), 81-105.
- Wilbert, M.D. & D'Abreu, E.C.C.F. (2013). Eficiência dos Gastos Públicos na Educação: Análise dos Municípios do Estado de Alagoas. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. 6(3), 348-372.
- Wooldridge, J.M. (2007). *Introdução à Econometria: Uma Abordagem Moderna*. (1 reimpr). São Paulo: Thomson Learning.
- Zuccolotto, R. & Teixeira, M.A.C. (2014). As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. *Revista Contabilidade e Finanças*. 25(6), 242-254.

APÊNDICE

APÊNDICE 1 – Escores de Eficiências de Gestão das IFES

Ano	IFES	ENADE	CPC	IDD	IGC
2008	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	0,23	0,03	0,03	0,32
2009	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	0,65	0,40	0,48	1,00
2010	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	0,66	0,64	0,48	0,98
2011	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	0,24	0,03	0,03	0,34
2012	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	1,00	0,43	1,00	1,00
2013	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	1,00	0,93	0,85	0,97
2014	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	0,81	0,55	0,60	1,00
2015	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	0,94	0,94	0,58	0,96
2016	FUN.UNIV.FED.DE CIENCIAS DA SAUDE DE P.ALEGRE	1,00	1,00	0,78	0,96
2008	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,64	0,53	0,48	0,47
2009	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,89	0,69	0,15	0,77
2010	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,43	0,36	0,09	0,74
2011	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,61	0,63	0,56	0,73
2012	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,76	0,72	0,57	0,73
2013	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,93	0,64	0,86	0,79
2014	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,94	1,00	0,94	0,83
2015	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,91	0,87	0,99	0,84
2016	FUND. UNIVERSIDADE FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	0,89	0,87	0,80	0,83
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,75	0,75	0,65	0,81
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,69	0,70	0,55	0,82
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,52	0,67	0,47	0,83
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,64	0,68	0,53	0,85
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,76	0,72	0,62	0,84
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,80	0,75	0,75	0,86
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,85	0,84	0,77	0,91
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,82	0,83	0,76	0,88
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE DE BRASILIA	0,83	0,86	0,73	0,89

2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,62	0,47	0,51	0,62
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,40	0,16	0,00	0,63
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,77	0,78	0,67	0,67
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,68	0,62	0,59	0,73
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,55	0,45	0,34	0,69
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,65	0,69	0,58	0,67
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,62	0,79	0,60	0,69
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,67	0,66	0,50	0,69
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE DO MARANHAO	0,77	0,82	0,66	0,72
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,51	0,56	0,64	0,84
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,13	0,19	0,00	0,85
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,61	0,71	0,33	0,87
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,60	0,48	0,37	0,88
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,67	0,57	0,53	0,88
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,70	0,78	0,78	0,89
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,69	0,82	0,75	0,88
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,66	0,75	0,65	0,84
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED. DA GRANDE DOURADOS	0,71	0,83	0,66	0,84
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,73	0,64	0,74	0,76
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,58	0,53	0,38	0,75
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,69	0,77	0,45	0,77
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,60	0,63	0,49	0,77
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,45	0,47	0,30	0,74
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,70	0,55	0,35	0,73
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,65	0,76	0,69	0,74
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,60	0,65	0,55	0,75
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FED.DE MATO GROS.DO SUL	0,74	0,82	0,69	0,75
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,54	0,40	0,56	0,68
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,50	0,49	0,49	0,70
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,67	0,68	0,63	0,73

2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,54	0,52	0,37	0,75
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,66	0,53	0,46	0,75
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,69	0,69	0,68	0,73
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,72	0,79	0,63	0,76
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,64	0,67	0,58	0,74
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	0,70	0,76	0,64	0,74
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,80	0,73	0,83	0,86
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,29	0,28	0,19	0,86
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,21	0,16	0,00	0,84
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,71	0,62	0,51	0,84
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,80	0,63	0,69	0,83
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,85	0,74	0,88	0,84
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,85	0,86	0,77	0,86
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,68	0,65	0,72	0,84
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	0,83	0,83	0,63	0,84
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,68	0,60	0,71	0,75
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,67	0,57	0,50	0,77
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,76	0,80	0,71	0,82
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,69	0,72	0,62	0,86
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,73	0,56	0,50	0,85
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,63	0,58	0,32	0,83
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,70	0,88	0,63	0,84
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,69	0,75	0,72	0,81
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	0,62	0,70	0,54	0,82
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,59	0,53	0,74	0,76
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,61	0,48	0,30	0,71
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,98	0,88	0,94	0,71
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,57	0,66	0,64	0,73
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,59	0,36	0,40	0,72
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,73	0,78	0,84	0,70

2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,49	0,46	0,64	0,69
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,60	0,60	0,66	0,70
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	0,87	0,94	1,00	0,73
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,57	0,53	0,74	0,84
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,45	0,44	0,23	0,85
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,72	0,77	0,61	0,84
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,73	0,80	0,71	0,84
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,74	0,85	0,69	0,85
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,78	0,87	0,70	0,84
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,79	0,90	0,75	0,82
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,79	0,76	0,82	0,81
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE S.J.DEL-REI	0,77	0,91	0,74	0,82
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,58	0,58	0,55	0,94
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,47	0,51	0,17	0,94
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,62	0,60	0,17	0,95
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,72	0,69	0,52	0,96
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,81	0,86	0,70	0,94
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,74	0,65	0,32	0,92
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,91	0,97	0,67	0,94
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,85	0,89	0,74	0,92
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO CARLOS	0,80	0,85	0,58	0,93
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,26	0,12	0,50	0,63
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,00	0,00	0,00	0,62
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,68	0,73	0,47	0,67
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,60	0,66	0,62	0,74
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,53	0,54	0,46	0,72
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,69	0,33	0,25	0,74
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,62	0,83	0,75	0,75
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,52	0,58	0,56	0,75
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	0,72	0,80	0,68	0,76

2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,53	0,49	0,59	0,60
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,57	0,53	0,45	0,59
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,10	0,21	0,19	0,65
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,53	0,60	0,49	0,73
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,68	0,73	0,65	0,75
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,65	0,80	0,70	0,74
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,32	0,59	0,53	0,72
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,65	0,72	0,76	0,71
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS	0,63	0,76	0,64	0,72
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,61	0,60	0,75	0,80
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,47	0,43	0,31	0,82
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,50	0,46	0,41	0,85
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,55	0,62	0,46	0,84
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,67	0,72	0,60	0,81
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,78	0,68	0,72	0,83
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,68	0,76	0,57	0,86
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,71	0,70	0,69	0,85
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLANDIA	0,71	0,81	0,65	0,84
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,75	0,72	0,70	0,90
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,77	0,74	0,70	0,92
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,58	0,62	0,47	0,92
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,71	0,70	0,55	0,95
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,68	0,60	0,44	0,93
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,84	0,81	0,77	0,92
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,85	0,95	0,77	0,94
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,78	0,74	0,67	0,92
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VICOSA	0,88	0,90	0,78	0,92
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,00	0,00	0,00	0,14
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,00	0,00	0,00	0,15
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,00	0,00	0,00	0,15

2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,87	0,91	0,83	0,98
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,40	0,30	0,28	0,94
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,47	0,36	0,42	1,00
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	1,00	0,90	0,97	1,00
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,91	0,70	0,86	1,00
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	0,49	0,36	0,39	1,00
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,70	0,55	0,84	0,71
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,37	0,26	0,33	0,68
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,29	0,21	0,17	0,66
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,51	0,60	0,57	0,67
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,65	0,67	0,65	0,66
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,68	0,46	0,75	0,65
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,48	0,65	0,70	0,67
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,61	0,70	0,74	0,67
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	0,59	0,68	0,66	0,68
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,58	0,12	0,62	0,51
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,62	0,31	0,10	0,52
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,00	0,00	0,00	0,53
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,66	0,40	0,48	0,68
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,41	0,00	0,00	0,67
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,70	0,00	0,00	0,67
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,48	0,69	0,54	0,63
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,61	0,35	0,57	0,62
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPA	0,75	0,77	0,81	0,63
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,42	0,46	0,42	0,57
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,46	0,46	0,41	0,66
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,50	0,55	0,46	0,89
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,60	0,74	0,56	0,82
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,66	0,45	0,50	0,82
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,71	0,89	0,83	0,81

2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,78	0,86	0,82	0,83
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,72	0,82	0,83	0,82
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	0,56	0,72	0,54	0,81
2008	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,49	0,30	0,67	0,68
2009	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,35	0,29	0,24	0,68
2010	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,54	0,51	0,28	0,69
2011	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,60	0,66	0,56	0,73
2012	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,57	0,46	0,48	0,70
2013	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,70	0,78	0,76	0,70
2014	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,49	0,55	0,55	0,67
2015	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,48	0,41	0,47	0,69
2016	FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUI	0,75	0,78	0,71	0,69
2008	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,00	0,00	0,89	0,88
2009	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,57	0,50	0,61	0,82
2010	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	1,00	1,00	1,00	0,89
2011	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,76	0,78	0,74	0,86
2012	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,68	0,37	0,68	0,84
2013	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,73	0,76	0,86	0,84
2014	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,85	0,82	0,82	0,87
2015	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,57	0,63	0,88	0,85
2016	UNIVERSIDADE FED.VALES JEQUITINHONHA E MUCURI	0,84	0,87	0,75	0,86
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,60	0,52	0,64	0,73
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,61	0,60	0,31	0,74
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,49	0,48	0,47	0,77
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,57	0,53	0,51	0,79
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,66	0,61	0,52	0,78
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,68	0,60	0,67	0,77
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,79	0,71	0,80	0,83
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,74	0,55	0,74	0,82
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	0,75	0,73	0,62	0,84

2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,00	0,00	0,00	0,00
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,00	0,00	0,00	0,00
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,39	0,27	0,31	0,35
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,00	0,00	0,00	0,00
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,35	0,24	0,27	0,37
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,39	0,28	0,38	0,38
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,97	0,58	0,94	0,89
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,77	0,88	0,96	0,87
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	0,91	0,94	0,92	0,88
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,45	0,39	0,50	0,69
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,43	0,47	0,20	0,75
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,61	0,61	0,44	0,79
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,67	0,75	0,68	0,83
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,57	0,55	0,51	0,79
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,73	0,81	0,74	0,79
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,64	0,84	0,74	0,81
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,62	0,65	0,65	0,81
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA	0,72	0,80	0,71	0,82
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,27	0,23	0,45	0,63
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,28	0,32	0,23	0,63
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,60	0,56	0,48	0,66
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,52	0,61	0,54	0,69
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,55	0,46	0,34	0,70
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,60	0,52	0,27	0,69
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,57	0,65	0,68	0,70
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,49	0,56	0,59	0,69
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	0,67	0,77	0,70	0,71
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,00	0,00	0,89	0,94
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,56	0,54	0,57	0,92
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,72	0,76	0,69	0,95

2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,80	0,85	0,72	0,94
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,56	0,59	0,54	0,93
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,87	0,99	1,00	0,89
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,92	0,90	0,70	0,88
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,70	0,87	0,97	0,86
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	0,87	0,92	0,74	0,87
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,57	0,49	0,65	0,72
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,55	0,46	0,52	0,73
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,11	0,02	0,02	0,76
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,70	0,63	0,61	0,86
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,65	0,48	0,43	0,84
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,73	0,69	0,76	0,83
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,63	0,86	0,74	0,80
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,60	0,56	0,70	0,78
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	0,76	0,74	0,69	0,79
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,58	0,51	0,71	0,80
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,52	0,50	0,49	0,80
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,49	0,53	0,41	0,82
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,61	0,64	0,59	0,84
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,71	0,51	0,54	0,82
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,73	0,69	0,83	0,84
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,60	0,62	0,62	0,84
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,72	0,54	0,57	0,82
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS	0,71	0,77	0,62	0,81
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	1,00	1,00	1,00	1,00
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	1,00	1,00	1,00	0,99
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	0,78	0,75	0,62	1,00
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	0,75	0,78	0,62	0,93
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	0,99	1,00	0,88	0,91
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	0,69	0,70	0,67	0,90

2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	0,96	0,86	0,84	0,91
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	1,00	1,00	0,94	0,90
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBA - MG	0,71	0,69	0,63	0,91
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,84	0,78	0,83	0,82
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,69	0,61	0,55	0,81
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,78	0,70	0,69	0,82
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,67	0,49	0,42	0,84
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,75	0,59	0,54	0,80
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,86	0,68	0,65	0,85
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,89	0,93	0,84	0,89
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,81	0,76	0,89	0,87
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	0,86	0,85	0,71	0,87
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,77	0,76	0,85	0,96
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,95	0,92	0,87	0,98
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,58	0,66	0,49	0,99
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,83	0,87	0,76	1,00
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,86	0,90	0,68	0,97
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,86	1,00	0,95	0,98
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,82	1,00	0,64	0,98
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,78	0,64	0,87	0,96
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	0,85	0,94	0,74	0,96
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,82	0,82	0,80	0,87
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,70	0,69	0,38	0,90
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,68	0,79	0,59	0,91
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,73	0,76	0,60	0,93
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,75	0,67	0,55	0,89
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,75	0,80	0,69	0,89
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,90	0,96	0,68	0,93
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,82	0,67	0,68	0,91
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	0,82	0,84	0,62	0,92

2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,77	0,71	0,61	0,82
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,42	0,42	0,14	0,82
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,78	0,88	0,69	0,85
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,58	0,61	0,45	0,85
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,67	0,74	0,60	0,83
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,68	0,65	0,50	0,81
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,83	0,85	0,69	0,86
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,72	0,71	0,60	0,85
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	0,79	0,80	0,63	0,86
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,65	0,49	0,75	0,69
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,45	0,35	0,35	0,63
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,96	0,97	0,48	0,69
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,66	0,67	0,64	0,73
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,60	0,56	0,58	0,74
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,74	0,33	0,36	0,75
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,59	0,75	0,64	0,71
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,55	0,66	0,73	0,71
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	0,59	0,64	0,34	0,68
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,78	0,77	0,67	0,81
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,61	0,62	0,58	0,86
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,50	0,66	0,53	0,87
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,62	0,69	0,51	0,91
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,61	0,57	0,51	0,88
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,76	0,66	0,77	0,89
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,81	0,83	0,78	0,93
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,56	0,65	0,48	0,92
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	0,78	0,82	0,69	0,92
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,78	0,68	0,68	0,81
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,79	0,70	0,66	0,83
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,71	0,74	0,67	0,84

2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,61	0,64	0,55	0,88
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,62	0,48	0,41	0,86
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,68	0,73	0,71	0,85
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,82	0,86	0,82	0,89
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,64	0,64	0,66	0,87
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	0,77	0,84	0,73	0,88
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,40	0,34	0,01	0,92
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,40	0,31	0,01	0,97
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,53	0,70	0,29	0,96
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,00	0,26	0,00	0,91
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,60	0,00	0,00	0,90
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,70	0,77	0,56	0,91
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,65	0,48	0,37	0,95
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,84	0,85	0,54	0,94
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SAO PAULO	0,81	0,82	0,41	0,93
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,61	0,54	0,55	0,77
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,51	0,48	0,23	0,77
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,67	0,68	0,20	0,79
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,64	0,67	0,49	0,83
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,64	0,50	0,37	0,81
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,77	0,59	0,56	0,82
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,80	0,84	0,76	0,86
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,77	0,67	0,58	0,87
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA	0,87	0,87	0,76	0,87
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,60	0,49	0,62	0,71
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,49	0,55	0,30	0,71
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,59	0,62	0,40	0,77
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,62	0,59	0,49	0,77
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,06	0,38	0,00	0,73
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,71	0,68	0,68	0,74

2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,74	0,80	0,64	0,77
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,67	0,64	0,58	0,79
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPIRITO SANTO	0,74	0,80	0,60	0,80
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,81	0,78	0,90	0,83
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,46	0,50	0,29	0,81
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,70	0,70	0,56	0,83
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,81	0,77	0,69	0,83
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,76	0,00	0,00	0,82
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,57	0,65	0,18	0,81
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,94	0,78	0,69	0,86
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,76	0,73	0,55	0,85
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO RIO DE JANEIRO	0,93	0,90	0,81	0,88
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,00	0,00	0,00	0,00
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,00	0,00	0,00	0,00
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,00	0,00	0,00	0,00
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,60	0,08	0,02	0,44
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,12	0,00	0,00	0,49
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,40	0,09	0,03	0,47
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,53	0,45	0,52	0,56
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,51	0,22	0,53	0,66
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	0,74	0,85	0,70	0,68
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,54	0,20	0,45	0,58
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,30	0,37	0,00	0,61
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,52	0,62	0,54	0,66
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,54	0,38	0,29	0,71
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,37	0,29	0,08	0,69
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,56	0,41	0,02	0,71
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,51	0,62	0,53	0,73
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,65	0,60	0,61	0,74
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	0,63	0,69	0,51	0,75

2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,78	0,71	0,77	0,76
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,37	0,48	0,21	0,79
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,67	0,73	0,60	0,84
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,60	0,54	0,34	0,83
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,47	0,52	0,22	0,81
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,71	0,60	0,47	0,81
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,88	0,92	0,70	0,87
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,75	0,72	0,56	0,86
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA	0,78	0,81	0,57	0,86
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,42	0,29	0,26	0,48
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,37	0,25	0,21	0,49
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,59	0,57	0,24	0,81
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,53	0,60	0,47	0,80
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,65	0,27	0,18	0,79
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,59	0,66	0,55	0,79
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,67	0,54	0,64	0,77
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,76	0,87	0,81	0,78
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECONCAVO DA BAHIA	0,72	0,78	0,70	0,78
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,78	0,77	0,75	0,84
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,54	0,59	0,23	0,86
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,44	0,52	0,41	0,87
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,53	0,55	0,25	0,85
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,57	0,47	0,29	0,83
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,68	0,66	0,58	0,83
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,86	0,92	0,75	0,91
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,69	0,66	0,51	0,88
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	0,69	0,76	0,59	0,89
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,72	0,66	0,75	0,74
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,50	0,44	0,56	0,75
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,59	0,54	0,45	0,76

2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,56	0,62	0,47	0,76
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,59	0,55	0,39	0,75
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,62	0,75	0,44	0,78
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,67	0,84	0,65	0,80
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,70	0,75	0,70	0,81
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG	0,63	0,80	0,67	0,81
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,70	0,64	0,66	0,79
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,60	0,60	0,51	0,78
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,62	0,65	0,49	0,80
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,71	0,69	0,67	0,85
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,69	0,68	0,63	0,84
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,79	0,73	0,74	0,83
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,73	0,84	0,71	0,86
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,68	0,74	0,74	0,83
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	0,80	0,83	0,71	0,83
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,81	0,76	0,81	0,89
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,77	0,73	0,51	0,92
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,71	0,78	0,71	0,94
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,74	0,79	0,70	0,95
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,79	0,84	0,72	0,93
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,77	0,70	0,73	0,92
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,86	0,95	0,74	0,95
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,81	0,78	0,56	0,93
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	0,82	0,86	0,72	0,94
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,30	0,19	0,18	0,36
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,74	0,63	0,63	0,98
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,87	0,89	0,48	0,99
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	1,00	1,00	1,00	0,99
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,94	0,92	0,88	0,96
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,81	0,66	0,67	0,90

2014	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,96	0,33	1,00	0,88
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,90	0,88	0,89	0,88
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	0,82	0,87	0,69	0,87
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,59	0,57	0,54	0,74
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,53	0,54	0,00	0,78
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,42	0,54	0,40	0,80
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,46	0,58	0,37	0,77
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,50	0,37	0,15	0,76
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,49	0,48	0,01	0,74
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,64	0,62	0,47	0,77
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,63	0,57	0,54	0,77
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	0,70	0,73	0,50	0,79
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,39	0,22	0,69	0,71
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,29	0,14	0,03	0,69
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,57	0,53	0,38	0,71
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,53	0,56	0,53	0,71
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,62	0,41	0,55	0,70
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,38	0,43	0,00	0,63
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,63	0,71	0,73	0,73
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,57	0,49	0,62	0,73
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	0,54	0,79	0,70	0,79
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,51	0,42	0,76	0,71
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,00	0,00	0,00	0,74
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,60	0,67	0,48	0,82
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,49	0,55	0,23	0,77
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,63	0,00	0,48	0,77
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,61	0,66	0,56	0,73
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,74	0,77	0,69	0,80
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,66	0,76	0,73	0,81
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	0,71	0,86	0,77	0,84

2008	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,68	0,64	0,70	0,78
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,62	0,55	0,27	0,79
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,82	0,93	0,92	0,84
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,54	0,55	0,30	0,82
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,61	0,04	0,16	0,83
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,81	0,65	0,62	0,81
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,84	0,90	0,65	0,84
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,66	0,65	0,66	0,83
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	0,78	0,82	0,73	0,83
2008	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,29	0,00	0,17	0,73
2009	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,52	0,35	0,37	0,76
2010	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,73	0,86	0,80	0,88
2011	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,67	0,50	0,38	0,88
2012	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,71	0,35	0,04	0,81
2013	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,62	0,45	0,00	0,81
2014	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,68	0,31	0,73	0,84
2015	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,84	0,52	1,00	0,87
2016	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ARIDO	0,70	0,82	0,82	0,88
2008	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,46	0,08	0,59	0,73
2009	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,38	0,17	0,38	0,75
2010	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,87	0,81	0,51	0,76
2011	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,71	0,60	0,54	0,85
2012	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,80	0,61	0,52	0,85
2013	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,83	0,79	0,81	0,84
2014	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,82	0,55	0,80	0,83
2015	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,84	0,70	0,92	0,83
2016	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	0,81	0,86	0,76	0,82